

ฉบับแก้ไข

ปัญหาการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีไข้นำเข้าเพื่อทางการค้า
ตามประเภท 5 และประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

นางสาวธิดิมา ธรรมมาชีวะ

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต
สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562



Problems on Import Duty Exemption for Non-Commercial Goods regulated by
Category 5 and Category 12 of Part IV under The Customs Tariff Decree B.E. 2530

Miss Thitima Dharmajiva

An Individual Research Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
For the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีให้นำเข้าเพื่อทางการค้าตาม ประเภท 5 และประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตรา ศุลกากร พ.ศ. 2530
นิสิต	นางสาวธิดิมา ธรรมมาชีวะ
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ประภาศ คงเอียด

การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีให้นำเข้าเพื่อทางการค้าตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เช่น การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของส่วนตัวหรือของใช้ในวิชาชีพตามประเภท 5 และการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับการนำเข้าของที่แต่ละรายมีราคาไม่เกิน 1,500 บาทตามประเภท 12 อันเป็นการยกเว้นสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อบริโภคเป็นการส่วนตัวมิได้มีวัตถุประสงค์ในทางการค้า ซึ่งเป็นการยกเว้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและเป็นหลักปฏิบัติในทางสากลระหว่างประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันผู้นำเข้ากลับใช้ประโยชน์จากการยกเว้นอากรดังกล่าวเพื่อเลี่ยงภาษีกันอย่างแพร่หลายและมีการนำเข้าเกินกว่าปริมาณการบริโภคหรือใช้สอยตามปกติวิสัย ดังนั้น เมื่อบทบัญญัติยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรอันมีผลเป็นการยกเว้นรวมไปถึงภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตที่เกิดจากการนำเข้ายังคงมีช่องว่างทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีอันพึงเก็บได้และไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีสำหรับของประเภทเดียวกันซึ่งจำหน่ายภายในประเทศไทย เพื่อให้มาตรการการจัดเก็บภาษีและยกเว้นภาษีมีความสอดคล้องกับอำนาจตามกฎหมายของหน่วยงานต่างๆ และเอื้อประโยชน์ต่อการจัดเก็บ จึงควรแก้ไขกฎหมายให้มีความชัดเจนและมีความยืดหยุ่นเพื่อให้สามารถปรับเปลี่ยนตามสถานการณ์และรูปแบบการค้าเงินธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปของโลก

เอกัตศึกษานี้จึงเป็นการศึกษาวิจัยเพื่อเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติยกเว้นดังกล่าว เพื่อขจัดช่องว่าง ทำให้มีความชัดเจนและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย นำไปสู่การใช้บังคับอย่างมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติมากยิ่งขึ้น

.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(อาจารย์ประภาศ คงเอียด)

.....นิสิต
(นางสาวธิดิมา ธรรมมาชีวะ)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความเมตตาและความกรุณาของท่านอาจารย์ประกาศ คงเอียด ที่ได้สละเวลารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ได้ให้ความรู้ทางวิชาการ คำแนะนำ รวมถึงชี้แนะแนวทางการศึกษาค้นคว้าและการทำวิจัยให้กับผู้เขียน ตลอดจนช่วยตรวจสอบ แก้ไขข้อบกพร่องตลอดระยะเวลาในการจัดทำเอกัตศึกษานับนี้จนกระทั่งสำเร็จเสร็จสมบูรณ์ขึ้นมาได้ ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์มา ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งท่านรองศาสตราจารย์ ดร. พัฒนภาพร โกวพัฒน์กิจ อดีตผู้อำนวยการหลักสูตร และท่านอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ผู้อำนวยการหลักสูตร ที่ได้สละเวลาให้คำปรึกษาและแนะนำแนวทางในการจัดทำโครงร่างเอกัตศึกษานับนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณนายธนะ ธรรมมาชีวะ นางดารุณี ธรรมมาชีวะ ผู้เป็นบิดาและมารดาของผู้เขียน และนางธนิดา ธรรมมาชีวะ นายอารเทติ กาเลวา ผู้เป็นพี่สาวและพี่ชายของผู้เขียน ที่ได้ให้คำปรึกษา แนะนำแนวทางและเป็นกำลังใจที่ดีของผู้เขียนเสมอมา ขอขอบคุณนายพิเชษฐ จินตรัตนวงศ์ ที่คอยช่วยเหลือ ให้สติและการสนับสนุนดูแลทั้งสุขภาพร่างกายและจิตใจตลอดมาจนกระทั่งเอกัตศึกษานับนี้เสร็จสมบูรณ์

ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อนๆ เพื่อนร่วมงานและเพื่อนร่วมรุ่นคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกคนที่คอยให้ความช่วยเหลือและคอยเป็นกำลังใจตลอดระยะเวลา 2 ปีที่ผ่านมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งนางสาวสรนชล นาควัชร เพื่อร่วมอาจารย์ที่ปรึกษา ที่คอยให้ความช่วยเหลือ คอยผลักดันและเป็นกำลังใจที่ดีจนกระทั่งเอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงมาได้

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณนางสาวสิริราศี กอบประดิษฐ์ ผู้ซึ่งเป็นแบบอย่างที่ดีทั้งในด้านการเรียนและการทำงาน อีกทั้ง ยังเป็นแรงบันดาลใจในการศึกษากฎหมายภาษาอิตาลีของผู้เขียนเสมอมา

หากเอกัตศึกษานับนี้จะก่อประโยชน์ในทางใดๆ ผู้เขียนขอขอบคุณดีทั้งหลายให้แก่บุคคลที่ได้เอ่ยนามมา หากแต่ความผิดพลาดหรือความบกพร่องประการใดอันเกิดจากเอกัตศึกษานับนี้ ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	6
1.3 สมมติฐานของการวิจัย.....	6
1.4 ขอบเขตการวิจัย.....	6
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
บทที่ 2 หลักการ แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของ.....	8
2.1 หลักการและลักษณะทั่วไป.....	8
2.1.1 หลักการภาษีอากรที่ดี	9
2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม	10
2.1.1.2 หลักความแน่นอน	10
2.1.1.3 หลักความสะดวก	10
2.1.1.4 หลักความประหยัด	11
2.2 แนวคิดและหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีศุลกากร	11
2.2.1 ลักษณะของภาษีศุลกากร	12
2.2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีศุลกากร	13
2.2.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากร	16
2.2.4 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร	17
2.2.5 ฐานภาษีศุลกากร	19
2.2.6 อัตราภาษีศุลกากร	22
2.3 แนวคิดและหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	23
2.4 แนวคิดและหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	27

บทที่ 3	อำนาจการจัดเก็บและยกเว้นภาษีสำหรับการนำเข้า	38
3.1	หลักการและความหมาย	38
3.2	อำนาจการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของ	39
3.3	โครงสร้างการยกเว้นภาษีอากรจากการนำเข้าของ	43
3.3.1	การยกเว้นอากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530	44
3.3.2	การยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530	47
3.3.2.1	ประเภท 5 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530	47
3.3.2.2	ประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530	49
3.4	การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าของตามประมวลรัษฎากร	50
3.4.1	การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าตามมาตรา 81(2) แห่งประมวลรัษฎากร	51
3.4.2	การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกา	51
3.4.3	การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าตามพระราชกฤษฎีกา	52
3.4.4	วัตถุประสงค์และมูลเหตุของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	53
3.5	การยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2530	54
3.5.1	การยกเว้นภาษีจากการนำเข้าตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560	54
3.5.2	การยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560	59
บทที่ 4	วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีให้นำเข้าเพื่อทางการค้า ตามกฎหมายศุลกากร	60
4.1	ปัญหาการใช้มาตรการยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากร	61
4.1.1	ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นอากรขาเข้าตามประเภท 5 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร	61
4.1.2	ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นอากรขาเข้าตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร	67
4.2	ปัญหาและอุปสรรคของบุคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร	70

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	72
5.1 บทสรุป.....	72
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	76
บรรณานุกรม.....	79

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การนำเข้าหรือนำออกของไม่ว่าจะโดยวิธีการใดหากเป็นการนำของผ่านเข้าหรือออกจากเขตแดนของรัฐหนึ่งไปยังเขตแดนของรัฐหนึ่ง สิ่งแรกที่ผู้นำเข้าหรือนำออกจะต้องคำนึงถึงคือการเสียอากรเพื่อนำของผ่านแดนนั้นๆ กล่าวคือ เมื่อมีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้าจะต้องเสียอากรขาเข้าหรือหากมีการส่งออกของไปยังประเทศอื่น ผู้ส่งออกก็ต้องเสียอากรขาออกนั่นเอง

ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของของประเทศไทย โดยทั่วไปผู้ประกอบการนำเข้าของมาในราชอาณาจักรมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรสำหรับการนำเข้าของหลักๆ ทั้งหมด 3 ประเภทด้วยกัน ได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต (สำหรับของบางประเภท) ซึ่งหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของแต่ละประเภทจะถูกควบคุมโดยกฎหมายหลายฉบับที่แตกต่างกัน เช่น ภาษีศุลกากรหรืออากรขาเข้าจะถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และกฎหมายอื่นๆ ที่ออกมาเพื่อกำกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เป็นต้น นอกจากนี้ การนำเข้าของบางประเภทจะมีกฎหมายอื่นๆ ควบคุมการจัดเก็บภาษีไว้เป็นการเฉพาะอีกต่างหาก เช่น การนำเข้าของสุรา ยาสูบ และไฟ ซึ่งเป็นของที่อยู่ภายใต้บังคับจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็จะมีกำหนดให้จัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยมีพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับของเหล่านี้ไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการนำเข้าของเข้ามาในราชอาณาจักรจะมีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้องหลายฉบับ ซึ่งหลักเกณฑ์การจัดเก็บบางประการอาจมีความแตกต่างกัน เช่น การกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการลดอัตราหรือยกเว้นภาษี เรื่องความรับผิดชอบในการเสียภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษี ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในกระบวนการการจัดเก็บในทางปฏิบัติ ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีปฏิบัติตามได้ยาก อีกทั้ง การบังคับใช้กฎหมายในการบริหารการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องก็เป็นไปได้ยากเช่นกัน ซึ่งในทางปฏิบัติทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตที่เกิดจากการนำเข้าของจะมีการมอบหมายเป็นการเฉพาะให้กรมศุลกากรเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บแทนกรมสรรพากร¹ และกรมสรรพสามิต²

¹ ประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 56) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร

² ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเรียกเก็บและการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับของที่นำเข้า

จะเห็นได้ว่า เมื่อเป็นการให้อำนาจเป็นการเฉพาะให้กรมศุลกากรเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของแทนหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นๆ ทำให้กรมศุลกากรต้องมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีของการนำเข้าของทั่วไปแทนกรมสรรพากร และมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากการนำเข้าของบางประเภทที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิตอีกด้วย ซึ่งในการนี้จะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้อำนาจประเมินและจัดเก็บหรือการใช้อำนาจกำหนดยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตโดยกรมศุลกากรเพิ่มเติมไว้เป็นการเฉพาะ นอกจากกรมศุลกากรจะเป็นหน่วยงานหลักที่มีบทบาทในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของแล้ว กรมศุลกากรยังมีอำนาจในการออกประกาศเพื่อลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือเรียกเก็บอากรเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ³ โดยกำหนดหลักเกณฑ์ไว้เป็นการเฉพาะได้อีกด้วย ดังนั้น นอกจากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตที่กำหนดโดยกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตแล้ว ผู้ประกอบการนำเข้าของทั้งรายย่อยและรายใหญ่ รวมถึงผู้ประกอบการนำเข้าของที่เป็นผู้ประกอบการต่างชาติจึงควรจะต้องศึกษาหลักเกณฑ์ ข้อกำหนด หรือข้อยกเว้นที่กำหนดโดยกรมศุลกากรด้วยเช่นกัน

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้น บทบาทของกรมศุลกากรในอีกด้านหนึ่งคือการพัฒนาและส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศเพื่อให้มีศักยภาพในการแข่งขันกับตลาดการค้าทั่วโลกได้ ดังนั้น กระทรวงการคลังและกรมศุลกากร ได้มีการกำหนดของที่ได้รับยกเว้นอากรไว้ในภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อเป็นการยกเว้นอากรให้กับของบางประเภททั้งที่เป็นการส่งออกและการนำเข้า รวมไปถึงกรณีการยกเว้นเพื่อส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศด้วย เช่น การยกเว้นอากรสำหรับของที่ส่งออก จะเห็นได้ชัดเจนว่าเป็นการยกเว้นอากรเพื่อส่งเสริมให้มีการส่งออกไปยังต่างประเทศเพื่อส่งเสริมการค้าของประเทศไทยให้สามารถแข่งขันกับต่างชาติได้ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม การกำหนดยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีให้นำเข้าเพื่อทางการค้าซึ่งเป็นการยกเว้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและเป็นหลักปฏิบัติในทางสากลระหว่างประเทศ ที่ได้กำหนดไว้ในภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้แก่ ประเภทที่ 5 ของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนสำหรับใช้เองหรือใช้ในวิชาชีพและมีจำนวนพอสมควรแก่ฐานะ เช่น สุราไม่เกินหนึ่งลิตร อันเป็นบทกำหนดยกเว้นที่เป็นผลทำให้ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตจากการนำเข้าสุราดังกล่าว และประเภทที่ 12 ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกินที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อันเป็นผลทำให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าของราคาต่ำ ซึ่งมาตรการการยกเว้นเหล่านี้ยังเป็นมาตรการยกเว้นอากรที่มีช่องว่างทำให้ผู้ประกอบการนำเข้าใช้ประโยชน์เพื่อเลี่ยงภาษีโดยสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเด็นหลักๆ ที่น่าสนใจดังนี้

³ มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

ประเด็นที่ 1 กรณีการยกเว้นอากรสำหรับของตามที่ได้กำหนดไว้ในประเภทที่ 5 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530⁴ กล่าวคือ การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของในประเภท 5 นี้ เป็นการยกเว้นอากรสำหรับของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนสำหรับใช้เองหรือใช้ในวิชาชีพ โดยของใช้ส่วนตัวตามประเภท 5 ที่จะได้รับยกเว้นอากร จะต้องนำเข้ามาถึงประเทศไทยไม่เกิน 1 เดือนก่อนที่ผู้นำเข้าของมาถึง หรือไม่เกิน 6 เดือนนับแต่วันที่ผู้นำเข้าเข้ามาถึง⁵ ทั้งนี้ โดยมีได้มีการจำกัดปริมาณการนำเข้าแต่ละคราวไว้ แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับของส่วนตัวบางประเภทได้มีการกำหนดปริมาณการนำเข้าในแต่ละคราวไว้เป็นการเฉพาะ เช่น สุราไม่เกิน 1 ลิตร ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยถือเป็นของที่นำติดตัวมาพร้อมกับตนนั้น ให้หมายความถึงบุคคลที่เดินทางข้ามเขตแดนมายังประเทศไทยสามารถนำสุรามาเข้ามายังประเทศไทยได้โดยไม่ต้องเสียอากรขาเข้าหากสุราที่นำติดตัวมานั้นมีปริมาณสุทธิไม่เกิน 1 ลิตร แต่อย่างไรก็ตาม พฤติการณ์ที่มักจะเห็นอยู่เป็นประจำในทางปฏิบัติคือการที่นักเดินทางชาวไทยบางกลุ่มที่เดินทางไปยังต่างประเทศหรือบุคคลผู้ประกอบอาชีพเป็นนักบิน ลูกเรือหรืออาชีพที่เกี่ยวข้องอื่นๆ ของสายการบินที่มีการเดินทางระหว่างประเทศอยู่เป็นประจำซึ่งเดินทางกลับเข้ามาในประเทศไทยในแต่ละครั้งจะใช้ขอยกเว้นอากรในส่วนนี้เพื่อประโยชน์ของตนหรือบุคคลอื่นในการซื้อของปลอดอากรและนำกลับเข้ามาในประเทศไทยโดยไม่ต้องเสียอากรตามขอยกเว้นดังกล่าวด้วย ซึ่งพฤติการณ์ลักษณะนี้เป็นการนำเข้าเกินกว่าปริมาณการบริโภคหรือใช้สอยตามปกติวิสัย อันมีผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการนำเข้างดงกล่าวได้และมักมีการใช้ช่องทางนี้เพื่อเลี่ยงอากรขาเข้าจากการนำเข้สุรารวมไปถึงในขณะเดียวกันนอกจากอากรขาเข้าแล้ว ยังรวมไปถึงการได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 อีกด้วย⁶

ประเด็นที่ 2 กรณีการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท ตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 กล่าวคือ การประกอบ

⁴ ประเภท 5 ภาค 4 ของที่ได้รับยกเว้นอากร แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติไว้ว่า “ของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนสำหรับใช้เองหรือใช้ในวิชาชีพและมีจำนวนพอสมควรแก่ฐานะ เว้นแต่รถยนต์ อาวุธปืนและกระสุนปืน และเสเปียง แต่สุรา บุหรี่ ซิการ์หรือยาเส้น ซึ่งเป็นของส่วนตัวที่ผู้เดินทางนำเข้ามาพร้อมกับตนนั้น อธิบดีกรมศุลกากรอาจออกข้อกำหนดยกเว้นอากรให้ได้ตามที่เห็นสมควรเป็นแห่งๆ ไปแต่ต้องไม่เกินปริมาณ ดังนี้

(ก) บุหรี่สองร้อยมวน หรือซิการ์หรือยาเส้นอย่างละสองร้อยห้าสิบกกรัม หรือหลายชนิด รวมกันมีน้ำหนักทั้งหมดสองร้อยห้าสิบกกรัม แต่ทั้งนี้ บุหรี่ต้องไม่เกินสองร้อยมวน

(ข) สุราหนึ่งลิตร”

⁵ อภาพรรณดี แสงมุกดา, “การยกเว้นอากรสำหรับของส่วนตัวและของใช้ในบ้านเรือน,” 1 สิงหาคม 2561. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

⁶ มาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติไว้ว่า “ของนำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคที่ 4 ด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย โดยถือ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเดียวกับที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดให้ของใดตามวรรคหนึ่ง เป็นของที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ได้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ธุรกิจในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงไปสู่ยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ซึ่งเป็นการทำธุรกรรมผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) อย่างแพร่หลายมากขึ้น การประกอบกิจการนำเข้าของก็เป็นอีกธุรกิจหนึ่งที่หันมาพึ่งพาการใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์เป็นตัวกลางในการเข้าถึงผู้บริโภคโดยตรง ไม่ว่าจะเป็นการเปิดช่องทางให้ผู้บริโภคสั่งซื้อของและชำระราคาผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ออนไลน์ เว็บไซต์ หรือแอปพลิเคชันในโทรศัพท์มือถือ โดยนอกจากผู้ประกอบการนำเข้าของในประเทศไทยแล้ว ผู้ประกอบการต่างชาติยังสามารถใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์เหล่านี้เพื่อเข้าถึงกลุ่มผู้บริโภคภายในประเทศไทยและใช้ประโยชน์จากช่องทางนี้ในการนำเข้าของโดยจัดส่งของโดยตรงให้แก่ผู้บริโภคผ่านช่องทางไปรษณีย์อีกด้วย

หากกล่าวถึงประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีการนำเข้าของของผู้ประกอบการต่างชาติ เมื่อผู้บริโภคในประเทศไทยสั่งซื้อของผ่านช่องทางออนไลน์ดังกล่าว ผู้ขายของจะทำการจัดส่งของโดยตรงหาผู้บริโภคภายในประเทศไทยโดยจัดส่งทางไปรษณีย์มายังที่อยู่ปลายทางคือประเทศไทย ปัญหาที่เกิดขึ้นคือหน่วยงานรัฐที่เกี่ยวข้องไม่สามารถรับรู้และจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าหรือการขายของดังกล่าวมายังประเทศไทยได้อย่างครบถ้วนทั่วถึง แม้ว่าโดยหลักแล้วผู้ประกอบการนำเข้าของมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและกฎหมายศุลกากรก็ตาม อีกทั้ง ตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 191/2561 เรื่องหลักเกณฑ์ของการนำเข้าที่ได้รับยกเว้นอากรตามประเภท 12 ภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดให้ “ของที่นำเข้า ซึ่งแต่ละรายการมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท ได้รับยกเว้นอากร” อันมีผลทำให้นอกจากจะเป็นการยกเว้นอากรขาเข้าแล้ว ยังเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าของดังกล่าวด้วย ตามมาตรา 81(2)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร⁷ ทำให้ผู้ประกอบการนำเข้าของมีช่องทางในการแสวงหาประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว โดยการสำแดงราคาของต่ำกว่า 1,500 บาทหรืออาจทำให้ผู้ประกอบการหันมานำเข้าของราคาต่ำแบบพลิกเพิ่มมากขึ้น ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าของของผู้ประกอบการนำเข้าสามารถทำได้ยากยิ่งขึ้นไปอีก และเมื่อมิได้มีการกำหนดนิยามของประเภท ชนิด หรือคุณสมบัติของคำว่า “ของ” ที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 การนำเข้าของบางประเภทที่อยู่ในบังคับของกฎหมายสรรพสามิตหรือเป็นสิ่งที่ถูกต้องห้ามมิให้นำเข้าตามกฎหมายอื่นๆ อาจได้รับยกเว้นอากรขาเข้าไปโดยปริยาย และยังไม่สามารถตรวจสอบได้อีกด้วย

เมื่อบทบัญญัตินี้ดังกล่าวเกี่ยวกับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่แต่ละรายการมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท เป็นการกำหนดยกเว้นไว้โดยกว้างและมีได้มีหลักเกณฑ์พิจารณาอย่างชัดเจน ทำให้เจ้าหน้าที่กรม

⁷ มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(2) การนำเข้าของดังต่อไปนี้

(ค) ของที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

ศุลกากรซึ่งมีหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมาย สามารถตีความบทบัญญัติดังกล่าวโดยปราศจากขอบเขตในการพิจารณา อันเป็นการเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจในการตีความกฎหมายมากเกินไปจนสมควร ทำให้เกิดความไม่เหมาะสม อีกทั้ง ในกรณีของการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าที่มีกฎหมายหลายฉบับเข้ามาควบคุม ทำให้อำนาจในการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกระจายอยู่หลายหน่วยงาน เจ้าหน้าที่มีอำนาจซ้ำซ้อน และมีการออกกฎหมายลำดับรองจำนวนมาก ซึ่งทำให้เกิดความสับสนและยุ่งยากต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ดังนั้น เมื่อกฎหมายภาษีอากรมีความไม่ชัดเจน และเป็นการให้อำนาจหลายหน่วยงานในการจัดเก็บหรือยกเว้นภาษีชนิดเดียวกัน ทำให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีในทางปฏิบัติยังขาดประสิทธิภาพ ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ไม่ว่าจะเป็นการจัดการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของ ข้อยกเว้นภาษีจากการนำเข้าของ วิธีการในการตรวจสอบเพื่อประเมินและจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของทางไปรษณีย์และการใช้ช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นสื่อในการประกอบธุรกิจนำเข้าของผู้ประกอบการนำเข้า รวมถึงการกำหนดมาตรการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรของกรมศุลกากรซึ่งเป็นการกระทบต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรและการจัดเก็บภาษีจากของควบคุมของกรมสรรพสามิต ยังคงเป็นปัญหาในทางปฏิบัติและหากผู้ประกอบการนำเข้าใช้ช่องทางนี้ในการแสวงหาประโยชน์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีจากการนำเข้าของเพิ่มมากขึ้น มูลค่าความเสียหายที่จะเกิดจากการไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมเหล่านี้ได้อาจเพิ่มขึ้นอย่างมหาศาลในอนาคต อีกทั้ง การกำหนดยกเว้นอากรขาเข้าโดยกรมศุลกากรซึ่งได้บัญญัติไว้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 นั้น สามารถแก้ไขได้ยาก ทำให้การกำหนดยกเว้นอากรไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจหรือแนวปฏิบัติที่เปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัยตลอดเวลาทำให้การยกเว้นอากรขาเข้าดังกล่าวไม่มีประสิทธิภาพตรงตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของการตรากฎหมาย

จากปัญหาข้างต้น ผู้เขียนจึงมีความสนใจในการศึกษาหาแนวทางการแก้ไขกฎหมายและหลักการกำหนดหน้าที่ในการออกมาตรการการจัดเก็บและยกเว้นภาษีอากรระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้องให้มีความสอดคล้องและเอื้อประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากรของทุกฝ่าย โดยศึกษาปัญหาแนวทางการกำหนดข้อยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากรเพื่อลดความขัดแย้งของอำนาจระหว่างหน่วยงานรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีเหมือนกันและแก้ไขปัญหาความยุ่งยากที่เกิดจากความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายภาษีอากรที่ออกมาใช้บังคับมากเกินไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของจากผู้ประกอบการที่แสวงหาผลประโยชน์จากข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีของกรมศุลกากร และหาแนวทางแก้ไขปัญหาช่องว่างในการจัดเก็บภาษีและการกำหนดหน้าที่ในการออกกฎหมายระหว่างหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรให้มีความเหมาะสมและสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

การจัดเก็บและการยกเว้นภาษีที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของมาในประเทศไทย นอกจากกรมศุลกากรแล้ว ยังถูกกำกับโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีหลายหน่วยงานและอยู่ภายใต้กฎหมายหลายฉบับ ทำให้เกิดความซ้ำซ้อนของอำนาจของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีใช้นำเข้าเพื่อทางการค้าตามประเภท 5 และประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่ยังคงมีช่องว่างให้ผู้ประกอบการนำเข้าของใช้ประโยชน์จากช่องว่างดังกล่าวเพื่อเลี่ยงภาษีจากการนำเข้าของ ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของอันพึงเก็บได้และไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีสำหรับของประเภทเดียวกันซึ่งจำหน่ายภายในประเทศไทย เพื่อให้มาตรการการจัดเก็บภาษีและยกเว้นภาษีมีความสอดคล้องกับอำนาจตามกฎหมายของหน่วยงานต่างๆ และเอื้อประโยชน์ต่อการจัดเก็บ ดังนั้น จึงควรแก้ไขกฎหมายและแนวทางการกำหนดข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้มีความเหมาะสมและสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมมากขึ้น

1.4 ขอบเขตการวิจัย

แนวทางการศึกษาและวิจัยนี้ เป็นการศึกษาถึงหลักการและแนวทางที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีและหลักเกณฑ์ในการกำหนดการยกเว้นการจัดเก็บภาษี โดยมีวัตถุประสงค์เป็นการวางแนวทางการแก้ไขการจัดเก็บภาษีอากรในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล และป้องกันการกีดกันของฐานภาษีที่เกิดขึ้นจากการพัฒนาของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบัน โดยผู้เขียนจะเน้นหลักเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีและยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของว่ามีความเหมาะสมและเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีหรือไม่เพียงใด อีกทั้งยังเป็นการศึกษาเกี่ยวกับหลักการและแนวทางการกำหนดหน้าที่และขอบเขตในการวางมาตรการทางภาษีของหน่วยงานที่มีความเชื่อมโยงกัน ซึ่งการศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยเชิงเอกสาร โดยการศึกษาค้นคว้าหา

ข้อมูลหลักการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าทั้งในอดีตและปัจจุบัน ในประเทศไทยและในต่างประเทศ โดยจะศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมาย หนังสือคำอธิบายกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คำสั่งและแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต บทความในวารสารต่างๆ ข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต และหนังสืออื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งคำปรึกษาและคำแนะนำจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรในสายงานต่างๆ ทั้งในทางภาครัฐและเอกชน คำแนะนำจากอาจารย์และผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาที่เกี่ยวข้อง และนำข้อมูลมารวบรวมเพื่อศึกษาเรียบเรียงและทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์อย่างเป็นระบบพร้อมทั้งเสนอความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และหาข้อสรุป

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เข้าใจหลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของในประเทศไทย ทั้งการจัดเก็บจากผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการต่างชาติ
2. เข้าใจหลักการและแนวทางการกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีของแต่ละหน่วยงาน เข้าใจวิธีการรับรู้หรือการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทจากการนำเข้าของ รวมถึงความสอดคล้องของการกำหนดมาตรการยกเว้นภาษีอากรของแต่ละหน่วยงาน
3. เข้าใจถึงปัญหาที่เกิดจากการกำหนดมาตรการยกเว้นภาษีที่กำหนดโดยกรมศุลกากร เกี่ยวเนื่องกับการนำเข้าของมาในราชอาณาจักร และเข้าใจปัญหาการบังคับใช้มาตรการยกเว้นภาษีในทางปฏิบัติซึ่งไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย
4. ทราบถึงแนวทางการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวข้องกับการกำหนดมาตรการการจัดเก็บหรือยกเว้นภาษีจากการนำเข้าของของผู้ประกอบการทั้งในประเทศและต่างประเทศ

บทที่ 2

หลักการ แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของ

2.1 หลักการและลักษณะทั่วไป

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นหน้าที่ของรัฐ ทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นเหมือนการใช้อำนาจรัฐในการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกบุคคลเพื่อนำมาสร้างประโยชน์มหาชน การจัดเก็บภาษีจึงเป็นการจำกัดสิทธิทางด้านทรัพย์สินอย่างหนึ่งและการจำกัดสิทธินั้นเป็นไปตามเงื่อนไขที่รัฐธรรมนูญได้บัญญัติไว้และอยู่ในรูปแบบของกฎหมาย ดังนั้น ในการวางแนวทางและหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เป็นการเพิ่มภาระหรือเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ไม่กระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สามารถระบุเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิเสรีภาพนั้นๆ ได้ และต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาคด้วย

นอกจากนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีถูกกำหนดให้เป็นนโยบายพื้นฐานของรัฐ รัฐจึงมีหน้าที่จัดระบบภาษีให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมและจะต้องอยู่ภายใต้หลักของความชอบด้วยกฎหมายภาษี นั่นคือการได้รับความยินยอมของผู้แทนของผู้เสียภาษีหรือผู้แทนประชาชนได้แก่ รัฐสภา ซึ่งเป็นผู้กำหนดว่าจะจัดเก็บภาษีอย่างไร ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีจะต้องไม่เกินกรอบที่กำหนดไว้ ณ เวลาที่ตรากฎหมาย อีกทั้งความเสมอภาคทางภาษีเป็นสาระสำคัญของการตรากฎหมายภาษี แม้ว่ารัฐมีอำนาจในการตรากฎหมายภาษีและกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษี แต่การออกกฎหมายภาษีในแต่ละครั้งรัฐจะต้องคำนึงถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีและเสมอภาคทางภาษีด้วย กล่าวคือ

1. หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี คือ หลักของการยินยอม เช่น การยอมให้รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจะต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนหรือตัวแทนของประชาชน หากผู้แทนไม่ยินยอมย่อมส่งผลต่อการที่ประชาชนจะต่อต้านกฎหมายภาษีหรือการจัดเก็บภาษีนั่นๆ

2. หลักความเสมอภาคทางภาษี คือ รัฐต้องปฏิบัติกับทุกคนเสมอเหมือนกัน เช่น ถ้าข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีเหมือนกัน เช่น รายได้เท่ากัน มีภาระส่วนตัวเหมือนกัน มีความสามารถในการเสียภาษีเหมือนกัน ก็ควรต้องเสียภาษีเท่ากัน และในทางตรงกันข้าม ถ้าข้อเท็จจริงแตกต่างกันภาระภาษีก็ควรแตกต่างกัน ซึ่งเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องทำหน้าที่พิจารณาในส่วนนี้

2.1.1 หลักการภาษีอากรที่ดี

เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นหน้าที่ของหน่วยงานรัฐซึ่งเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายอันเป็นการกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน รัฐจึงต้องมีเครื่องมือที่ดีเพื่อให้สามารถกระทำการตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดได้ ซึ่งเครื่องมือดังกล่าวคือ การใช้อำนาจปกครองของรัฐ ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามหลักนิติรัฐเพื่อให้ผู้เสียภาษีให้ความยินยอมและสมัครใจในการเสียภาษี และเพื่อเกิดความชอบธรรมแก่รัฐในการใช้อำนาจเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี ซึ่ง Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียง ชาวอังกฤษ ซึ่งถือเป็นบิดาแห่งการภาษีอากรได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nation เมื่อปี ค.ศ. 1776 ว่าหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลัก 4 ประการหรือที่เรียกว่า Adam Smith's Canons¹ (Canons of Taxation) ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

1. ต้องให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยจะต้องยึดหลักว่าผู้ที่มีรายได้มากควรจะต้องเสียภาษีมาก คนมีรายได้น้อยควรเสียภาษีน้อยตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละคน
2. ต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บให้รัดกุมและแน่นอน เช่น ผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเมื่อใด ที่ไหน อย่างไร ถ้าหากผู้ใดละเลย หลีกเลียง หรือชำระล่าช้าจะต้องได้รับโทษอย่างไร เป็นต้น
3. ต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด เช่น ควรกำหนดช่วงเวลาในการชำระภาษีให้นานพอสมควร เพื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษี และควรใช้วิธีการที่ง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีเกิดความเบื่อหน่าย หรือให้ผ่อนชำระได้ในกรณีที่ต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก เป็นต้น
4. ต้องถือหลักจัดเก็บในอัตราต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึงดีกว่าที่จะเก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อยเนื่องจากเก็บแต่เฉพาะคนที่มีรายได้มาก อีกประการหนึ่งก็คือ การเรียกเก็บภาษีในอัตราสูงย่อมเป็นการยั่วยุให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเสียตายเงินและพยายามหลีกเลี่ยงภาษี²

โดยหลักทั้ง 4 ประการข้างต้น สามารถอธิบายตามหลักการภาษีอากรที่ดีได้ดังต่อไปนี้

¹ Jacques, J.G.M. Adam Smith's Philosophy on Taxation. [Online]. Available from: <http://cooperative-individualism.org/> [2012, July 16]

² กรมสรรพากร, “การปรับปรุงวิธีการจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กรบริหารส่วนจังหวัดให้เกิดความเป็นธรรม โดยการใช้ข้อมูลจัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขายของภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์และให้ภาคประชาชนมีส่วนร่วมในการจัดสรร,” 24 พฤษภาคม 2562. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม

หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรคือ หลักการที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่า การเก็บภาษีต้องคำนึงถึงความสามารถในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีซึ่งต้องมีความเท่าเทียมกัน ซึ่งจะพิจารณาได้จากจำนวนรายได้ ความมั่งคั่ง ความสามารถในการใช้จ่ายและสถานะส่วนบุคคลทางครอบครัวโดยคำนึงถึงภาระครอบครัว การจัดเก็บภาษีจากประชาชนเป็นการใช้อำนาจรัฐมาแบ่งปันกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของเอกชน หากรัฐจัดเก็บภาษีไม่คำนึงถึงความเป็นธรรมอาจส่งผลให้ประชาชนหลีกเลี่ยงภาษี รัฐจึงควรคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน เพื่อให้เอกชนเกิดความสมัครใจในการการเสียภาษี

2.1.1.2 หลักความแน่นอน

หลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีตั้งอยู่บนพื้นฐานว่าการจัดเก็บภาษีจะต้องมีความชัดเจนแน่นอน ทั้งในกรณีฐานภาษี การประเมินภาษี การคำนวณและการจัดเก็บภาษี ยิ่งไปกว่านั้น แนวทางการปฏิบัติงานด้านภาษีอากรของรัฐต้องมีความแน่นอนเพื่อให้เอกชนสามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง และเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องจะได้ปฏิบัติงานไปในแนวทางที่สอดคล้องกัน

ความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีจะทำให้รัฐผู้จัดเก็บภาษีและเอกชนผู้เสียภาษีทราบล่วงหน้าว่ามีภาระภาษีที่ต้องจัดเก็บและต้องเสียภาษีในจำนวนเท่าไรและเสียภาษีอย่างไร นอกจากนั้น ความแน่นอนในการจัดเก็บภาษียังทำให้ข้อพิพาททางภาษีระหว่างรัฐกับเอกชนบรรลุข้อยุติได้อย่างเป็นธรรมและรวดเร็ว

2.1.1.3 หลักความสะดวก

หลักความสะดวกเป็นหลักการภาษีอากรที่ดีประการหนึ่งที่ลดความยุ่งยากของเอกชนผู้เสียภาษีและลดภาระในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่รัฐ ภาษีทุกประเภทควรมีกำหนดเวลาเวลาเรียกเก็บและวิธีการชำระภาษีที่สะดวก เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นการแบ่งปันกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของเอกชนโดยอาศัยอำนาจบังคับของกฎหมาย จึงเป็นหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดไว้และต้องปฏิบัติตามซึ่งตรงข้ามกับลักษณะธรรมชาติของมนุษย์ที่หวงแหนทรัพย์สินในกรรมสิทธิ์และครอบครองของตนย่อมไม่เต็มใจที่จะต้องสูญเสียทรัพย์สินของตนเพื่อนำส่งภาษีให้แก่รัฐ ดังนั้น ความสะดวกจึงเข้ามาช่วยบรรเทาปัญหาดังกล่าวให้น้อยลง ความสะดวกนี้มีประโยชน์ทั้งด้านฝ่ายผู้จัดเก็บ (Tax Administration) และฝ่ายผู้เสียภาษี (Tax Compliance) ที่จะทำให้ช่องว่างในการนำรายได้ที่เป็นเงินภาษีจากเอกชนลดช่องว่างลง

นอกจากนี้ หลักความสะดวดยังเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ผู้เสียภาษีมีแรงจูงใจที่จะเสียภาษีอย่างสมัครใจและลดความเสี่ยงจากการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยไม่ตั้งใจ (Unintentional Tax Avoidance)

2.1.1.4 หลักความประหยัด

หลักความประหยัดเป็นหลักการภาษีที่ดีประการหนึ่งที่ทำให้ทราบว่าภาษีประเภทใดมีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีน้อยเพียงใด และมีความคุ้มค่าต่อการจัดเก็บภาษีนั้นหรือไม่ การจัดเก็บภาษีของรัฐควรอยู่บนหลักการที่ต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น ค่าใช้จ่ายในการเดินทางเพื่อตรวจสอบภาษี ค่าใช้จ่ายในการประเมินภาษี เป็นต้น บางครั้งภาษีที่รัฐจัดเก็บได้อาจมีจำนวนน้อยกว่าค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีหรือค่าใช้จ่ายในการเสียภาษี หากรัฐพิจารณาเห็นว่าภาษีประเภทนั้นไม่คุ้มค่ากับค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บแล้ว รัฐอาจยกเว้นเงินภาษีประเภทนั้นให้แก่เอกชนเพื่อเป็นการลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐ

นอกจากนั้น หากพิจารณาในด้านของผู้เสียภาษีที่ต้องมีต้นทุนสูงในการปฏิบัติตามกฎหมาย อาจทำให้เกิดแรงจูงใจที่จะเลี่ยงภาษีและพร้อมที่จะเสี่ยงต่อความรับผิดชอบตามกฎหมายในเมื่อมีค่าใช้จ่ายที่สูงในการปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายนั้น

2.2 แนวคิดและหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีศุลกากร

คำว่า “ภาษีศุลกากร” ได้มีการให้ความหมายอย่างกว้างขวางโดยนักวิชาการหลายท่าน เช่น การให้ความหมายว่าภาษีศุลกากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากราชกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมโดยรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี³ หรืออาจเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่เรียกเก็บแก่การนำเข้าของผ่านเข้าหรือออกจากเขตแดนหนึ่งไปยังอีกเขตแดนหนึ่งซึ่งอาจเป็นรัฐในรูปใดๆ ก็ได้ที่ไม่ขึ้นแก่กัน⁴ หรือเป็นภาษีบริโภคประเภทหนึ่งซึ่งเรียกเก็บจากของผ่านแดนมีทั้ง 2 ลักษณะคือ อากรขาเข้าเรียกเก็บจากของนำเข้าประเทศ และอากรขาออกซึ่งเรียกเก็บจากของส่งออกจากประเทศ โดยอาจจัดเก็บตามราคาหรือตามปริมาณของนำเข้าหรือส่งออก⁵ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้อง

³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพมหานคร: ดวงกมล, 2535), หน้า 124.

⁴ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 2.

⁵ อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2555), หน้า 6-18.

นอกจากการจัดเก็บอากรแล้ว ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกไปยังต่างประเทศอาจมีกรณีที่ได้รับยกเว้นอากรหากมีเหตุผลอันสมควรในการยกเว้น โดยกรณีการยกเว้นอาจกำหนดไว้โดยกฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษร หรือปรากฏอยู่ในกฎหมายที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้⁶

ในส่วนของกฎหมายภาษีสศุลกากรที่กำหนดข้อยกเว้นไว้เป็นลายลักษณ์อักษร สามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีบัญญัติยกเว้นโดยกฎหมายแม่บทซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และกรณีบัญญัติยกเว้นโดยกฎหมายลำดับรองซึ่งเป็นการให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีออกประกาศยกเว้นได้แก่ประกาศกระทรวงการคลังต่างๆ และรวมไปถึงประกาศกรมฯ หรือกฎหมายลำดับรองอื่นๆ เป็นต้น

การยกเว้นภาษีสศุลกากรที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรได้แก่ การยกเว้นซึ่งปรากฏอยู่ในรูปของจารีตประเพณีของแต่ละประเทศได้ยกเว้นอากรให้แล้วแต่กรณี ซึ่งจารีตประเพณีดังกล่าวต้องอาศัยการปฏิบัติกันมาอย่างสม่ำเสมอและนานจนเกิดความรู้สึกว่าในการยกเว้นอากรให้แก่สิ่งนั้นเป็นสิ่งที่ถูกต้องและจะต้องปฏิบัติตาม เช่น การยกเว้นอากรให้แก่ยานพาหนะที่เดินทางมาจากนอกราชอาณาจักรและจะเดินทางออกไปจากราชอาณาจักรโดยเร็วในภายหลัง หรือการยกเว้นอากรให้แก่กระเป่าเดินทางซึ่งผู้เดินทางนำติดตัวเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้บรรจุของส่วนตัว เป็นต้น⁷ กรณีเช่นนี้มักจะเป็นการยกเว้นอากรซึ่งถือปฏิบัติกันระหว่างประเทศโดยไม่จำเป็นต้องมีการบัญญัติยกเว้นเป็นลายลักษณ์อักษรแต่อย่างใด

2.2.1 ลักษณะของภาษีสศุลกากร

ภาษีสศุลกากรตามความหมายของคำว่า “อากร” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้ให้ความหมายไว้ว่า “อากรศุลกากรที่จัดเก็บกับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรตามพระราชบัญญัตินี้และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นที่กำหนดให้เป็นอากรศุลกากร” จะเห็นว่าพระราชบัญญัติศุลกากรนิยามความหมายของคำว่า “อากร” หมายถึง “อากรศุลกากร” ไว้อย่างชัดเจน ประกอบกับไม่มีการนิยามความหมายของคำว่า “ค่าภาษี” มาใช้ปะปนกับคำว่า “อากร” จึงทำให้คำว่า “อากร” และ “อากรศุลกากร” มีความหมายเหมือนกัน เป็นอย่างเดียวกัน⁸ กล่าวคือ เป็นเงินหรือทรัพย์สินที่

⁶ สุกมาส โลหิตานนท์, “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับของนำเข้ามาในราชอาณาจักรที่ได้รับยกเว้นอากร กรณีศึกษาของส่วนตัว,” (เอกัตศึกษาปริญญาโทบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 16.

⁷ สมยศ เชื้อไทย, ความรู้กฎหมายทั่วไป คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 15 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2551), หน้า 95.

⁸ บุชยาภรณ์ เอลาวัลย์, “การประเมินอากรศุลกากร ศึกษากรณีไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นอากรหรือลดอัตราศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต สาขาวิชาภาษีสศุลกากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561), หน้า 8.

เรียกเก็บแก่การนำของผ่านเข้าหรือออกจากเขตแดนหนึ่งไปยังอีกเขตแดนหนึ่ง โดยผ่านทางทะเล ทางบก ทางอากาศ หรือทางไปรษณีย์ อย่างไรก็ตามการนำของผ่านเขตแดนใดๆ อาจมีลักษณะเป็นรัฐในรูปแบบใด รูปแบบหนึ่งก็ได้ ซึ่งมีอำนาจแยกเหนือภูมิภาคเขตเป็นสัดส่วน โดยรัฐบาลเรียกเก็บเอาจากการนำเข้าหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรจากสิ่งของหรือของตามที่กฎหมายแห่งรัฐนั้นๆ กำหนดไว้

อากรศุลกากรมีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง กล่าวคือ อากรศุลกากรจัดเก็บจากของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร โดยจัดเก็บจากผู้นำเข้าไม่ได้จัดเก็บจากผู้บริโภคโดยตรง ซึ่งผู้นำของเข้าจะนำอากรที่เสียไปแล้วบวกเพิ่มในราคาของที่ขายแก่ผู้บริโภคอีกต่อหนึ่ง จะเห็นว่าผู้นำของเข้าสามารถผลักภาระอากรทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้ผู้บริโภคได้โดยง่าย ดังนั้น ผู้บริโภคจึงเป็นผู้เสียอากรศุลกากรทางอ้อมเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

แต่อย่างไรก็ตาม ลักษณะรูปแบบการทำธุรกิจเกี่ยวกับการนำเข้าของมีความเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากตามความเจริญก้าวหน้าของยุคสมัย ดังนั้น การจะพิจารณาว่าภาษีศุลกากรเป็นภาษีทางอ้อมเสียทีเดียวก็อาจจะไม่ได้ กล่าวคือ เนื่องจากในปัจจุบันการนำเข้าของมีความสะดวกและรวดเร็วมากขึ้น อีกทั้งการทำธุรกิจผ่านช่องทางออนไลน์ก็เป็นทางเลือกสำหรับผู้บริโภคที่ไม่จำเป็นต้องออกไปซื้อของด้วยตนเองอีก ดังนั้น เมื่อผู้บริโภคสามารถเข้าถึงของได้โดยตรงโดยไม่ต้องผ่านคนกลางในการนำเข้าของเพื่อมาจัดจำหน่าย ผู้ที่ต้องรับภาระอากรขาเข้าสำหรับการนำเข้าของจากต่างประเทศก็คือผู้บริโภคเอง โดยในกรณีนี้เป็นการเสียอากรขาเข้าเองโดยตรงและไม่ได้รับภาระภาษีมาจากคนกลางในการนำเข้าของแต่อย่างใด

2.2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีศุลกากร

ในอดีตการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อนำมาเป็นแหล่งรายได้ของรัฐในการบริหารประเทศ แต่เมื่อเวลาผ่านไปการวางนโยบายการจัดเก็บภาษีศุลกากรหรือการยกเว้นอากรจะมีวัตถุประสงค์สอดคล้องและสนับสนุนกิจการทางด้านการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยสามารถแบ่งได้ดังนี้

1. เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ ซึ่งอากรศุลกากรเป็นแหล่งที่มาของรายได้ที่สำคัญแหล่งหนึ่งของรัฐ เพื่อนำไปใช้ประโยชน์สาธารณะหรือสังคมโดยรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียอากรศุลกากรโดยตรง กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียอากรศุลกากรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจของตน เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้ เพราะแต่ละคนต่างได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ เมื่อประเทศไทยเป็นประเทศกำลังพัฒนาและแหล่งรายได้จากภาษีอื่นๆ ยังไม่เหมาะสมมากนัก เช่น ภาษีเงินได้ที่ประชากรส่วนใหญ่ยังคงมีรายได้ต่ำทำให้ไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างเต็มที่ หรือภาษีบริโภคในรูปแบบอื่นเนื่องจาก

การค้าส่วนใหญ่ยังเป็นการค้าขายเล็กน้อย ซึ่งระบบบัญชีหลักฐานยังไม่เอื้อต่อการจัดเก็บภาษี ทำให้ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายกว่า เพราะของที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีต้องผ่านกระบวนการและเส้นทางที่กำหนด คือ ด่านศุลกากร และว่าแม้ว่าภาษีศุลกากรจะจัดเก็บได้ง่ายกว่าภาษีประเภทอื่นๆ แต่อย่างไรก็ตาม ก็ยังคงมีช่องว่างในระบบการจัดเก็บอยู่มากซึ่งต้องการการแก้ไขต่อไป

ความสำคัญของภาษีศุลกากรในแง่ของการเป็นรายได้ของประเทศกำลังพัฒนา คือ ประเทศกำลังพัฒนามีการส่งออกของทางการเกษตรไปขายต่างประเทศในปริมาณมากและของเหล่านี้จะมีต้นทุนการผลิตต่ำ ทำให้ถึงแม้ว่าจะมีการยกเว้นอากรขาออกเพื่อส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศ แหล่งรายได้จากรัฐจากการจัดเก็บอากรขาเข้าก็ยังเป็นแหล่งรายได้ที่ดี เนื่องจากประเทศกำลังพัฒนาจำเป็นต้องพึ่งพาของสำเร็จรูปจากต่างประเทศทำให้ยังมีการนำเข้าในปริมาณมาก⁹

แต่อย่างไรก็ตาม ความสำคัญของภาษีศุลกากรในการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐจะเป็นไปในทางตรงกันข้ามกับความเจริญก้าวหน้าของเศรษฐกิจ กล่าวคือ เมื่อประเทศมีความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจมากขึ้น ความสำคัญของรายได้จากภาษีศุลกากรจะค่อยๆ ลดลง สาเหตุมาจากการพัฒนาของอุตสาหกรรมภายในทำให้การนำเข้าของลดน้อยลงนั่นเอง ดังนั้น เมื่อรัฐต้องการแก้ปัญหาโดยการตั้งอัตราภาษีอากรขาเข้าสูงก็จะทำให้เกิดปัญหาการลักลอบนำเข้าของมากขึ้น รวมไปถึงการถูกตั้งกำแพงภาษีจากประเทศคู่ค้าอื่นๆ เพื่อเป็นการตอบโต้ทำให้ต้องมีการลดอัตราหรือยกเว้นภาษีศุลกากรมากขึ้นตลอดเวลา¹⁰ เมื่อเป็นเช่นนี้ ความสำคัญของภาษีศุลกากรในแง่ของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐจึงค่อยๆ ถูกลดบทบาทลงไป

2. เพื่อคุ้มกันอุตสาหกรรมภายในประเทศ ซึ่งอากรศุลกากรจัดเก็บจากของที่นำเข้าเป็นส่วนใหญ่ที่เรียกว่าอากรขาเข้า ฉะนั้น ของนำเข้าจึงมีราคาแพงกว่าของที่ผลิตในประเทศ เมื่อของที่นำเข้มาราคาแพงก็จะส่งผลเป็นการลดอัตราการแข่งขันภายในประเทศลง ซึ่งเป็นการคุ้มกันอุตสาหกรรมภายในประเทศไม่ให้ของนำเข้มาตีตลาดอุตสาหกรรมในประเทศมากเกินไป หรือเรียกได้ว่าเป็นการจำกัดการบริโภค ลดการใช้ของสำเร็จรูปจากต่างประเทศเพื่อเป็นการลดการไหลออกของเงินไปยังต่างประเทศ โดยรัฐอาจใช้นโยบายทางภาษีศุลกากรเพื่อจำกัดการบริโภค เช่น การเพิ่มอัตราภาษีสำหรับของขาเข้าบางประเภทที่ต้องการจำกัดการบริโภค เช่น ของฟุ่มเฟือยประเภทของใช้สตรี กระเป๋าถือ รองเท้าสตรี น้ำหอม เป็นต้น การจำกัดการบริโภคด้วยนโยบายทางภาษีศุลกากรก็ส่งผลทำให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมอีกด้วย กล่าวคือ ผู้มีรายได้สูงที่ต้องการบริโภคของฟุ่มเฟือยก็ต้องรับภาระภาษีที่สูงกว่าเช่นกัน

⁹ อรรถ ธรรมโน, *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์อัมรินทร์, 2548) หน้า 152-153.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 153.

3. เพื่อพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศ ซึ่งรัฐอาจกำหนดนโยบายโดยใช้มาตรการทางอากรศุลกากรเป็นตัวส่งเสริม เช่น หากต้องการส่งเสริมการส่งออก รัฐอาจกำหนดยกเว้นอากรขาออกหรืออาจจัดเก็บในอัตราที่ต่ำเพื่อเป็นการพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศให้สามารถส่งออกไปขายยังต่างประเทศและแข่งขันในตลาดโลกได้¹¹ กล่าวคือ ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศกำลังพัฒนาพยายามผลักดันให้มีการจัดตั้งกิจการอุตสาหกรรมภายในประเทศเพื่อสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งในช่วงระยะแรกผู้ประกอบการส่วนใหญ่ในประเทศมักจะไม่มีความชำนาญมากนัก ทำให้กำลังผลิตยังคงไม่เพียงพอ มีต้นทุนการผลิตที่สูง ของมีคุณภาพต่ำ และตลาดภายในประเทศแคบ¹² ไม่สามารถแข่งขันกับของที่ผลิตและนำเข้าจากต่างประเทศได้ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการกำหนดอัตราอากรขาเข้าเพื่อป้องกันการแข่งขันจากต่างประเทศในระยะหนึ่งจนกว่าอุตสาหกรรมภายในจะสามารถแข่งขันกับของจากต่างประเทศได้

4. เพื่อเป็นการส่งเสริมหรือจำกัดการบริโภค ได้แก่ การที่รัฐบาลเข้ามามีบทบาทในการส่งเสริมหรือจำกัดการบริโภคของบางประเภทของประชาชนโดยอ้อม ซึ่งหากเป็นของฟุ่มเฟือยรัฐจะจัดเก็บอากรขาเข้าในอัตราสูงเพื่อจำกัดการบริโภคให้น้อยลง และหากเป็นของที่มีประโยชน์หรือมีความจำเป็นต่อสาธารณะ รัฐจะจัดเก็บอากรขาเข้าในอัตราต่ำหรืออาจกำหนดมาตรการยกเว้นอากรสำหรับของดังกล่าวเพื่อส่งเสริมการบริโภคและการนำเข้าให้เพิ่มขึ้น เช่น สุราหรือบุหรี่ยี่ ซึ่งเป็นของทำลายสุขภาพ รัฐจะกำหนดมาตรการจัดเก็บภาษีจากของเหล่านี้ในอัตราสูงและยังอยู่ภายใต้บังคับจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตอีกทางหนึ่งด้วย เป็นต้น แต่หากเป็นของเพื่อประโยชน์สาธารณะ เช่น ของหน้ากากอนามัย หน้ากากป้องกันมลพิษ หรืออุปกรณ์ทางการแพทย์อื่นๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในช่วงวิกฤติที่เชื้อไวรัสโคโรนา-19 (COVID-19) กำลังแพร่ระบาดและประเทศกำลังประสบภาวะขาดแคลนอย่างหนัก กรมศุลกากรก็ได้กำหนดมาตรการการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับหน้ากากอนามัยหรืออุปกรณ์ต่างๆ ที่ใช้ในทางการแพทย์ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ¹³ เป็นต้น

5. เพื่อตอบโต้การทุ่มตลาดหรือการอุดหนุนการส่งออก กล่าวคือ การส่งของเข้ามาในประเทศโดยของได้รับการอุดหนุนจากรัฐที่ส่งออกของไม่ว่าในรูปแบบใดอันส่งผลให้ต้นทุนการผลิตของนั้นๆ ต่ำกว่าความเป็นจริง ทำให้มีการขายของนั้นในราคาต่ำหรือการทุ่มตลาดโดยการส่งออกของจำนวนมากและ

¹¹ บุษยาภรณ์ เอลาวัลย์, “การประเมินอากรศุลกากร ศึกษากรณีไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นอากรหรือลดอัตราศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561), หน้า 9.

¹² ศักดา ธนิตกุล, แนวคิด หลักกฎหมายและคำพิพากษากฎหมายกับธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม), หน้า 220.

¹³ ประกาศกรมศุลกากรที่ 61/2563 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประกาศกรมศุลกากรที่ 144/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

ขายในราคาต่ำกว่าทุน อันส่งผลให้ผู้ประกอบในประเทศเสียหายเพราะไม่สามารถแข่งขันได้ หรือการที่ประเทศไทยส่งออกไปขายยังต่างประเทศ แต่ถูกเรียกเก็บอัตราอากรขาเข้าสูงหรือถูกกีดกันโดยวิธีอื่น เช่นการกำหนดโควตาจำนวนของที่สามารถนำเข้า รัฐสามารถใช้ภาษีศุลกากรเป็นการตอบโต้การกระทำดังกล่าวใน ส่วนของการขึ้นอัตราอากรขาเข้าหรือเก็บอากรพิเศษเพิ่ม เป็นต้น

จากวัตถุประสงค์ข้างต้นจะเห็นว่า อากรศุลกากรเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐในการที่จะควบคุมให้พัฒนาการทางเศรษฐกิจดำเนินไปสู่ภาวะการณ์อันหนึ่งอันใดได้ตามความประสงค์ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงโครงสร้างอากรศุลกากร เพื่อให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายศุลกากรและเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บอากรศุลกากรให้ถูกต้องต่อไป และในทางกลับกัน กฎหมายที่ออกมาใช้บังคับเพื่อจัดเก็บหรือยกเว้นอากรก็ควรจะต้องมีประสิทธิภาพ สามารถปฏิบัติตามได้ง่ายเช่นเดียวกัน

2.2.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดให้ผู้นำเข้าของหรือผู้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรมีหน้าที่เสียอากรศุลกากรเมื่อได้ยื่นใบขนของต่อพนักงานศุลกากร ประกอบกับได้กำหนดนิยามความหมายของคำว่า “ผู้นำของเข้า” และ “ผู้ส่งของออก” ไว้อย่างชัดเจน โดยแบ่งผู้มีหน้าที่เสียอากรได้ 2 กลุ่ม คือ

- 1) เจ้าของ คือ ผู้มีกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- 2) บุคคลอื่น คือ บุคคลซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือผู้มีส่วนได้เสียในของใดๆ

โดยนับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบให้ไป โดยถูกต้องพ้นจากอารักขาของพนักงานศุลกากร หรือนับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในอารักขาของพนักงานศุลกากรจนถึงเวลาที่ได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วแต่กรณี

นอกจากนี้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยังมีหน้าที่ในการปฏิบัติพิธีการศุลกากรตลอดจนหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องในเรื่องนั้นๆ ด้วย อาทิเช่น กรณีของนำเข้านั้นเป็นของต้องจำกัดจะต้องดำเนินการขอใบอนุญาตนำเข้าหรือเอกสารอื่นใดตามเงื่อนไขของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น¹⁴

¹⁴ บุชยาภรณ์ เอลาวัลย์, “การประเมินอากรศุลกากร ศึกษากรณีไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นอากรหรือลดอัตราศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561), หน้า 10.

2.2.4 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร

ความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรศุลกากร คือ เวลาที่เกิดมูลหนี้ขึ้นตามกฎหมายทำให้รัฐมีสิทธิในอากรศุลกากรที่ผู้มีหน้าที่เสียอากรศุลกากรชำระหรือจะชำระต่อไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดหน้าที่ในการปฏิบัติการตามขั้นตอนเพื่อชำระอากรตามกฎหมาย ซึ่งมูลหนี้หรือบ่อเกิดแห่งหนี้คือที่มาแห่งหนี้ กล่าวคือ เป็นที่มาของความสัมพันธ์ระหว่างสิทธิและหน้าที่ของบุคคลสองฝ่าย อันได้แก่เจ้าหนี้ฝ่ายหนึ่งและลูกหนี้ฝ่ายหนึ่ง ที่กฎหมายให้สิทธิแก่เจ้าหนี้ที่จะเรียกร้องให้ลูกหนี้ปฏิบัติการชำระหนี้ให้ถูกต้องตามความประสงค์อันแท้จริงแห่งมูลหนี้¹⁵ ดังนั้น มูลหนี้ที่เกิดขึ้นตามกฎหมายศุลกากร ได้แก่ เมื่อการนำเข้าสำเร็จ กรมศุลกากรจะเป็นเจ้าหนี้โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายเรียกให้เจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้นำเข้าของจะต้องปฏิบัติพิธีการศุลกากรและเสียอากรขาเข้าตามที่กฎหมายศุลกากรกำหนด ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีจะเปรียบเสมือนลูกหนี้ของมูลหนี้¹⁵

ความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรเป็นภาระหรือหน้าที่ในการเสียอากรศุลกากรของบุคคลที่กำหนดขึ้นโดยกฎหมายเพื่อบุคคลนั้นๆ รู้ว่าตนมีความรับผิดตามกฎหมายที่จะต้องเสียอากรศุลกากรเมื่อใด ซึ่งในฐานะเจ้าหนี้มีสิทธิในอากรศุลกากรและลูกหนี้คือผู้ที่มีหน้าที่เสียอากรศุลกากรมีหน้าที่ต้องปฏิบัติการชำระหนี้ให้ถูกต้อง ซึ่งหนี้อากรศุลกากรมีกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายพิเศษที่กำหนดให้มูลหนี้เกิดขึ้น โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่ต้องชำระอากรศุลกากรตามที่กฎหมายกำหนด

ความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรยังมีความสำคัญต่อผู้มีหน้าที่เสียอากรศุลกากร เพราะหากไม่ทราบเวลาที่เกิดมูลหนี้ขึ้นตามกฎหมายที่แน่ชัดก็ไม่สามารถเสียอากรศุลกากรให้ถูกต้องได้ เนื่องจากเวลาดังกล่าวมีผลกระทบต่อฐานอากรศุลกากรที่นำมาคำนวณอากรศุลกากรอันได้แก่ สภาพแห่งของราคาศุลกากร พิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้แล้วแต่เวลาและสถานที่¹⁶ หรือการกระทำของบุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่น ราคาศุลกากรอาจสูงขึ้นหรือลดลงตามสภาวะการผลิตและความต้องการในท้องตลาด ปัจจัยอันเกี่ยวพันถึงราคาศุลกากร หรือแม้กระทั่งอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ จึงต้องถือเวลาใดเวลาหนึ่งที่แน่นอนในการนำมาคำนวณอากรศุลกากร นอกจากนี้หากไม่รู้เวลาที่แน่นอนที่ความรับผิดเกิดขึ้นจะทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องได้ ดังนั้น ต้องถือเวลาที่เกิดมูลหนี้ขึ้นตามกฎหมายหรือความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรที่แน่นอนในการปฏิบัติตามกฎหมายอื่นให้ถูกต้องต่อไปด้วย

¹⁵ ดารารพร ธีระวัฒน์, *กฎหมายหนี้ : หลักทั่วไป*, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2560), หน้า 17-18.

¹⁶ กฤษฎา ทองธรรมชาติ, *ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับศุลกากร*, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ไอโอนิค อินเตอร์เทรด รีซอสเซส จำกัด, 2536), หน้า 48.

ตามบทบัญญัติมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560¹⁷ กำหนดให้ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จ ซึ่งการนำของเข้าสำเร็จพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560¹⁸ ซึ่งเป็นการกำหนดไว้ครอบคลุมถึงการนำของเข้าและการส่งของออกทางทะเล ทางบก ทางอากาศ และทางไปรษณีย์ อย่างไรก็ตาม การนำเข้าของยังมีทางอื่นๆ นอกเหนือจากที่ได้กำหนดไว้ในบทบัญญัติดังกล่าว เช่น ทางบก และทางอากาศยาน โดยให้เป็นไปตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2560

เมื่อพิจารณาถึงการนำเข้าตามบทบัญญัติที่กล่าวมาแล้วข้างต้น การนำเข้า หมายถึง การนำของใดๆ เข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งของใดๆ ย่อมเป็นของสามารถเคลื่อนย้ายได้ประเภทสังหาริมทรัพย์ โดยไม่ว่าของนั้นจะมีชีวิตหรือไม่ หรือจะเป็นของที่มีลักษณะเกี่ยวข้องกับการค้าหรือไม่ก็ตามย่อมเป็นของสามารถนำเข้าได้¹⁹

อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรศุลกากร สำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรที่ได้รับสิทธิพิเศษหรือสิทธิประโยชน์ทางอากรศุลกากร ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้นแม้ในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จก็ตาม ทั้งนี้ เพราะการได้รับสิทธิพิเศษหรือสิทธิประโยชน์ทางอากรศุลกากรจะมีเงื่อนไขกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

¹⁷ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “การนำของเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักร ให้เรียกเก็บอากรจากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จตามมาตรา 50”

¹⁸ มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “การนำของเข้าและการส่งของออกเป็นอันสำเร็จ ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การนำของเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(2) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(3) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(4) การนำของเข้าทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดถุงไปรษณีย์ ส่วนการส่งของออกทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้ปิดถุงไปรษณีย์และได้ดำเนินการส่งออกตาม (1) (2) หรือ (3) แล้วแต่กรณี โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

¹⁹ พงศ์ชัย จินดา, “ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร”, (วิทยานพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551), หน้า 73.

สำหรับกรณีโดยทั่วไปการให้สิทธิประโยชน์พิเศษมักจะนำเหตุการณ์ในอนาคตที่ไม่แน่นอนมา กำหนดการสิ้นผลของสิทธิพิเศษหรือสิทธิประโยชน์ทางอากรศุลกากรนั้นๆ อันมีลักษณะคล้ายเงื่อนไขตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ สิทธิพิเศษหรือสิทธิประโยชน์ทางอากรศุลกากรอาจสิ้นสุดลงได้ หากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่สิทธิพิเศษหรือสิทธิประโยชน์ทางอากรศุลกากรนั้นๆ กำหนดไว้ เช่น การโอน สิ่งของหรือสิ่งใดๆ ที่ได้รับการลดหย่อนหรือการยกเว้นตามกฎหมายศุลกากรไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับ ยกเว้นหรือลดหย่อน การได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร สิ้นสุดลง เป็นต้น เนื่องจากการได้รับสิทธิพิเศษหรือสิทธิประโยชน์ทางอากรศุลกากรจำเป็นต้องมีการ ควบคุมดูแล เพื่อความถูกต้องและเป็นธรรมในการจัดเก็บอากรศุลกากร

2.2.5 ฐานภาษีศุลกากร

ฐานภาษีศุลกากร คือ สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียอากรศุลกากรซึ่งจะต้องนำมาคำนวณตามอัตรา ศุลกากร โดยการคำนวณอากรสำหรับการนำเข้าได้มีการกำหนดไว้ในมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560²⁰ ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

บทบัญญัติข้างต้นกำหนดให้คำนวณภาษีโดยถือตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัด อัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น คือ วันที่มีการนำเข้าสำเร็จหรือวันที่ ยานพาหนะที่นำเข้าซึ่งของหรือของได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง โดยการ เสียภาษีศุลกากรนั้น ของหรือของบางประเภทอาจจะมีการกำหนดอัตราอากรไว้ ทั้งตามปริมาณและตาม มูลค่า แต่ค่าอากรนั้นจะต้องเสียในอัตราที่คิดเป็นเงินได้สูงกว่า สำหรับฐานภาษีตามมูลค่านั้น มูลค่าของหรือ

²⁰ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คำนวณตาม สภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณี ดังต่อไปนี้

(1) กรณีของที่เก็บไว้ในคลังของทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ใน เวลาที่นำเข้าสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังของทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะ ปล่อยของออกไปในสภาพเดิม ที่นำเข้ามาหรือในสภาพอื่น

(2) กรณีของที่เก็บไว้ในคลังของทัณฑ์บนสูญหายหรือถูกทำลาย ให้คำนวณอากรตามสภาพ แห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัด อัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าเก็บในคลังของทัณฑ์บนนั้น

(3) กรณีของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นของเพื่อการผ่านแดนหรือเพื่อการถ่ายลำและ ต่อมามีการขอเปลี่ยนการผ่านพิธี การศุลกากรเป็นของนำเข้าภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 102 วรรคสอง ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัด อัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของนั้น เข้ามาในราชอาณาจักร”

ของซึ่งใช้เป็นฐานภาษีสำหรับของหรือสินค้าที่นำเข้าจะใช้ราคาของที่นำเข้าเป็นฐานในการคำนวณค่าภาษี ซึ่งได้มีการกำหนดนิยาม “ราคาศุลกากร” ไว้ตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560²¹

ปัจจุบันประเทศไทยใช้ราคาศุลกากรที่เรียกว่า "ระบบราคาเกตต์ (GATT Valuation)" ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ในการกำหนดราคาของขาเข้า ซึ่งเป็นการปฏิบัติตามพันธกรณีความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on tariffs and Trade 1994) ปกติการกำหนดราคาศุลกากรจะอยู่บนพื้นฐานของราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ซื้อจ่ายหรือพึงจ่ายจริงให้กับผู้ขายในต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม ราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นจะอยู่ภายใต้เงื่อนไขบางประการ เช่น การซื้อขาย ผู้ซื้อและผู้ขายต้องไม่มีความสัมพันธ์กัน หรือการซื้อขายนั้นต้องไม่มีเงื่อนไขอย่างอื่นอีก ซึ่งวิธีการกำหนดราคาศุลกากรตามหลักการของระบบราคาเกตต์ มี 6 วิธี ดังนี้

วิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction value) หมายถึง ราคาซื้อขายที่ผู้ซื้อของได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระให้กับผู้ขายในต่างประเทศสำหรับของที่นำเข้า ซึ่งได้มีการปรับราคาหรือได้นำมูลค่าหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ ไปรวมด้วย เช่น ค่าวัสดุเสริม ค่านายหน้า หรือค่าสิทธิ เป็นต้น

วิธีที่ 2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction value of Identical Goods) หมายถึง ราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะผ่านทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของนำเข้าด้วย ทั้งนี้ โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้า

²¹ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการคำนวณอากรตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ “ราคาศุลกากร” หมายถึงราคาดังต่อไปนี้

- (1) กรณีนำเข้าของเข้า หมายถึงราคาแห่งของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้
 - (ก) ราคาซื้อขายของที่นำเข้า
 - (ข) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
 - (ค) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
 - (ง) ราคาหักทอน
 - (จ) ราคาคำนวณ
 - (ฉ) ราคาย้อนกลับ
- (2) กรณีส่งออกของออก หมายถึงราคาขายส่งเงินสด ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้ โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และที่ส่งของออกโดยไม่มีหักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด
- (3) กรณีนำเข้าของออกจากเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีตามกฎหมายว่าด้วย การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย หรือเขตอื่นใดในทำนองเดียวกัน เพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร ให้ใช้ราคาศุลกากรตาม (1) โดยอนุโลมหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาและการกำหนดราคาศุลกากรตาม (1) ให้เป็นไป ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

มายังด่านศุลกากรที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังด่านศุลกากรที่นำของเข้าด้วย

วิธีที่ 3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction value of Similar Goods) หมายถึง ราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันครบทุกด้านกับของที่นำเข้า แต่มีลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกันผลิตในประเทศเดียวกัน และทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ในการค้า ทั้งนี้ โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้น

วิธีที่ 4 ราคาหักทอน (Deductive Value) หมายถึง ราคาที่กำหนดขึ้นโดยใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้า หรือราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนหรือของที่คล้ายกันที่ได้ขายไปในประเทศไทย โดยหักทอนค่าใช้จ่ายบางส่วนออกไป เช่น ค่านายหน้า หรือกำไรและค่าใช้จ่าย ค่าขนส่งและค่าประกันภัยที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร ค่าภาษีอากรในประเทศไทย มูลค่าเพิ่มของของที่เกิดขึ้นจากการประกอบหรือผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติม

วิธีที่ 5 ราคาคำนวณ (Computed Value) หมายถึง ราคาที่กำหนดขึ้นจากต้นทุนการผลิตของของที่นำเข้า บวกกับกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่รวมอยู่ตามปกติในการขายจากประเทศส่งออกมายังประเทศไทย รวมทั้งค่าภาษีบริบูรณ์ ค่าประกันภัย และค่าขนส่ง

วิธีที่ 6 ราคาย้อนกลับ (Fall Back Value) หมายถึง การกำหนดราคาโดยนำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการกำหนดราคาตามวิธีที่ 1-5 มาใช้โดยผ่อนปรนเพื่อกำหนดราคาอย่างสมเหตุสมผล

การกำหนดราคาศุลกากรจะกำหนดตามวิธีที่ 1 วิธีที่ 2 และวิธีที่ 3 ตามลำดับ หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีดังกล่าวได้ ให้กำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 4 หรือเมื่อยังไม่อาจกำหนดตามวิธีที่ 4 ได้อีก จะกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 5 และวิธีที่ 6 ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม ผู้นำเข้าสามารถขอให้กรมศุลกากรสลับลำดับการใช้วิธีที่ 5 และวิธีที่ 4 ได้หากหน่วยงานประเมินอากรเห็นชอบตามคำร้องของผู้นำเข้า

22

²² กองมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร. ราคาศุลกากร [ออนไลน์]. กรุงเทพมหานคร: กรมศุลกากร, 2561

2.2.6 อัตราภาษีศุลกากร

อัตราอากรศุลกากร คือ อัตราการชำระอากรศุลกากรหรืออัตราอากรศุลกากรที่พึงต้องชำระให้ เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งมีผลต่ออากรศุลกากรเพราะอากรศุลกากรที่ ต้องเสียคำนวณจากราคาศุลกากรคูณกับอัตราอากรศุลกากร โดยแบ่งอัตราอากรศุลกากร ดังนี้

1. อัตราตามราคา (Ad Valorem rate) เป็นอัตราอากรศุลกากรที่จัดเก็บคิดเป็นร้อยละของ ราคาของ เช่น เนื้อ และส่วนอื่นที่บริโภคได้ของ สัตว์ปีก ทั้งสดและแช่เย็น อัตราตามราคาร้อยละ 60 น้ำมัน เนย อัตราตามราคาร้อยละ 25 อนุรักษ์สดหรือแห้ง อัตราตามราคาร้อยละ 60 หรือแอปเปิ้ล อัตราตามราคาร้อย ละ 60 เป็นต้น

2. อัตราตามสภาพ (Specific rate) เป็นอัตราศุลกากรที่จัดเก็บคิดตามปริมาณของของนั้น โดย คิดจากหน่วยที่ใช้ของสิ่งนั้น เช่น กรัม กิโลกรัม ลิตร ภาชนะ เป็นต้น เช่น อนุรักษ์สดหรือแห้งอัตราตามสภาพ กิโลกรัมละ 50 บาท หรือแอปเปิ้ล อัตราตามสภาพ กิโลกรัมละ 50 บาท เป็นต้น

ปัจจุบันประเทศไทยใช้พิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนाइซ์ (Harmonized System) ตามพระ ราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2559 โดยโครงสร้างประกอบด้วย พิกัดอัตรา ศุลกากรขาเข้า พิกัดอัตราศุลกากรขาออก และของที่ได้รับยกเว้นอากร ซึ่งเป็นการจำแนกประเภทของ จัด หมวดหมู่ของให้เป็นระบบ โดยแบ่งของออกเป็น 21 หมวด โดยจำแนก 97 ตอน แต่ละตอนแยกออกเป็น ประเภทและประเภทย่อยต่อไปเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บอากรศุลกากร

โดยประเทศไทยใช้ระบบอัตราศุลกากรผสม คือ ใช้ทั้งอัตราศุลกากรตามราคาและตามสภาพ กล่าว คืออากรศุลกากรให้คำนวณจากทั้งสองอัตราแล้วเปรียบเทียบกัน วิธีนี้ได้อากรศุลกากรสูงกว่าก็ใช้อัตรา ศุลกากรตามวิธีนั้น จะเห็นว่าของที่นำเข้าจะเสียอากรศุลกากรในอัตราศุลกากรตามราคาหรือตามสภาพสุด แล้วแต่ผลของการคำนวณ

อย่างไรก็ตามในทางสากลไม่ได้เพียงแต่จำกัดไว้เพียงวิธีดังกล่าวข้างต้น เพราะประเทศที่จัดเก็บ อากรศุลกากรย่อมจะคิดประดิษฐ์วิธีต่างๆ แล้วแต่ความเหมาะสม ความจำเป็นนโยบายทางเศรษฐกิจ การค้า การอุตสาหกรรม การเกษตรกรรม ตามยุคตามสมัย เช่น อาจกำหนดให้เสียอากรศุลกากรทั้งตามราคาและ ตามสภาพ คือ คิดทั้งสองอัตรา แล้วนำมารวมกันเป็นอากรศุลกากรหรืออาจจะพลิกแพลงออกไปอีก เช่น ให้ เก็บอากรศุลกากรตามสภาพสำหรับของที่มีราคาในวงกำหนด ถ้าของใดมีราคาสูงกว่าวงที่กำหนดก็คิดอากร ศุลกากรตามราคาสำหรับส่วนที่เกินนั้น เป็นต้น²³

²³ บุชยาภรณ์ เอลาวัลย์, “การประเมินอากรศุลกากร ศึกษากรณีไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นอากรหรือลดอัตราศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561), หน้า 14-15.

2.3 แนวคิดและหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคคือ เป็นภาษีที่เก็บจากการขายของและการให้บริการ เป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง (Indirect Tax) เช่นเดียวกับกับภาษีศุลกากร และภาษีสรรพสามิต โดยสามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ซึ่งผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง ได้แก่ ผู้บริโภค โดยจะเก็บภาษีจากการขายของหรือให้บริการ ในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายของหรือบริการ จะมีภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในทุกทอด และจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่ได้เพิ่มขึ้นของของและบริการในทุกทอดเช่นกัน ทั้งของที่ผลิตในประเทศไทยและนำเข้าจากต่างประเทศ ดังนั้น นอกจากผู้ผลิตของโดยตรงแล้ว ผู้นำเข้าของก็มีหน้าที่ในการจะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้าของเช่นเดียวกัน

กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามบทบัญญัติมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร²⁴ ได้กำหนดให้กิจการที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

- (1) การขายของโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร
- (2) การให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะเกิดขึ้นในราชอาณาจักรหรือนอกราชอาณาจักร และให้รวมถึงการให้บริการที่ทำขึ้นนอกราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร
- (3) การนำเข้าของโดยผู้นำเข้า

²⁴ มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “การกระทำการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การขายของหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ
- (2) การนำเข้าของโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร”

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร²⁵ ได้มีการกำหนดบุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

1. ผู้ประกอบการ หมายถึง บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล ที่ขายของหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และประกอบกิจการในราชอาณาจักร (ไม่ว่าจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่)

2. ผู้นำเข้า หมายถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำของเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงการนำของที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย

3. ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ หมายถึง บุคคลที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

3.1 ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายของ หรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว

3.2 ในกรณีการขายของหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ถ้าภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในของหรือ โอนสิทธิในบริการนั้น ไปให้กับบุคคลที่มีช่องการค้าสหประชาชาติ ทบวงการชำนานาญพิเศษของสหประชาชาติสถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้รับโอนของหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการดังกล่าว

3.3 ในกรณีของนำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าภายหลังของนั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ข) ผู้รับโอนของ ถ้ามีการโอนของดังกล่าว

²⁵ มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้บุคคลดังต่อไปนี้ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) ผู้ประกอบการ

(2) ผู้นำเข้า”

3.4 ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่

3.5 ในกรณีโอนกิจการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้โอนและผู้รับโอน

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีต่างๆ ให้เป็นดังต่อไปนี้

1. ฐานภาษีสำหรับการขายของหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าสิ่งที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายของหรือให้บริการ ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ที่คิดได้เป็นเงิน รวมภาษีสรรพสามิต แต่ไม่รวมถึงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายของหรือให้บริการและภายหลังจากที่ขายของไปแล้ว ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่กฎหมายกำหนด ภาษีขาย และค่าตอบแทนอื่นตามที่กำหนดในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 40 เรื่อง กำหนดลักษณะ และเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ฐานภาษีสำหรับการส่งออกของ ได้แก่ มูลค่าของของส่งออก โดยให้ใช้ราคาเอฟ.โอ.บี. ของของบวกด้วยภาษีสรรพสามิต และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กฎหมายกำหนดแต่ไม่รวมอากรขาออก

3. ฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

3.1 กรณีรับขนคนโดยสาร ได้แก่ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

3.2 กรณีรับขนของ ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนของนั้นออกนอกราชอาณาจักร

4. ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าของ ได้แก่ มูลค่าของของนำเข้าโดยให้ใช้ราคาซี.ไอ.เอฟ. ของของบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กฎหมายกำหนด ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ราคาของบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำของนั้นเข้าในราชอาณาจักร เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาด สำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาของในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาของในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าของที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังของนั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร อันทำให้ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายดังกล่าวหรือผู้รับโอนของที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1(3) ฐานภาษีสำหรับของนั้น ได้แก่ มูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของของที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามมาตรา 78/2 (4)²⁶

5. ฐานภาษีสำหรับการขายยาสูบ และผลิตภัณฑ์น้ำมันตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ มูลค่าของยาสูบที่ได้มาจากการหักจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกของยาสูบ โดยให้คำนวณจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในจำนวนเต็มของราคาขายปลีก

6. ฐานภาษีกรณีพิเศษ เช่น กรณีผลิตของหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร กรณีผู้ประกอบการนำของไปใช้หรือนำบริการไปใช้เองหรือให้บุคคลอื่นใช้โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรง เป็นต้น

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมีดังนี้

1. อัตราภาษีปกติตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากรมีอัตราเดียว คือร้อยละ 10 ปัจจุบันมีการประกาศให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว ให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 6.3 สำหรับการขายของการให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งจะบังคับใช้กับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2560 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2562²⁷

2. อัตราภาษีส้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร มีผลเท่ากับไม่ต้องเสียภาษีขายจากการขายของหรือการให้บริการ ซึ่งใช้สำหรับการประกอบการดังต่อไปนี้

2.1 การส่งออกของของผู้ประกอบการจดทะเบียน

²⁶ มาตรา 79/2 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁷ มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 684) พ.ศ. 2562

2.2 การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตของในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตของเพื่อส่งออกด้วย

2.3 การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำ โดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

2.4 การขายของหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือ รัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

2.5 การขายของหรือการให้บริการให้แก่องค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล

2.6 การขายของหรือการให้บริการระหว่างคลังของทัณฑ์บนกับคลังของทัณฑ์บนหรือ ระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังของทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร

2.4 แนวคิดและหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) ได้มีการให้ความหมายไว้หลากหลายประการอย่างกว้างขวาง โดยประการหลัก ภาษีสรรพสามิตเป็นอากรที่เรียกเก็บจากของหรือโภคภัณฑ์ (Commodities) ซึ่งผลิตภายในประเทศ อาจเก็บจากวัตถุดิบหรือจากสิ่งของในระหว่างที่ดำเนินการผลิต หรืออาจเก็บจากสิ่งของที่ดำเนินการผลิต หรืออาจเก็บจากสิ่งของที่ผลิตเป็นวัตถุดิบสำเร็จรูปพร้อมที่จะอุปโภคหรือบริโภคได้ทันที รวมถึงอากรการซื้อขายของหรือบริการบางอย่างตลอดถึงค่าธรรมเนียมใบอนุญาตด้วย ทั้งนี้ ไม่รวมถึงภาษีการขายทั่วไป (General sale or turnover taxes) และรายได้จากการผูกขาดของรัฐซึ่งเป็นผู้ดำเนินการเอง การเก็บอากรชนิดนี้มีความมุ่งหมายที่จะทำให้มีความหมายตรงกันข้ามและคู่กันไปกับอากรศุลกากร (Customs Duty) ซึ่งเก็บแก่ของและสิ่งของที่ผลิตในต่างประเทศ²⁸ นอกจากนี้ ภาษีสรรพสามิตยังมีลักษณะเป็นการจัดเก็บจากของแค่บางประเภทบางที่จึงเรียกว่า ภาษีการขายเฉพาะ (Specific Sales Tax)²⁹ ดังนั้น ภาษีสรรพสามิตจึงจัดว่าเป็นภาษีทางอ้อม ซึ่งจะจัดเก็บเฉพาะของที่มีเหตุผลอันสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ แต่เมื่อเป็นภาษีทางอ้อมผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีที่ตนเสียไปให้กับผู้บริโภคได้ตลอดเวลา

²⁸ สมชัย ฤชุพันธุ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร,” ใน เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษีอากร, สมชัย ฤชุพันธุ์, บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2536,) หน้า 12.

²⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 16.

สำหรับภาษีการขายเฉพาะมีลักษณะสำคัญอยู่สองประการ คือ ประการแรก เป็นการเรียกเก็บจากของประเภทใดประเภทหนึ่งที่มีเหตุอันสมควรที่จะต้องเรียกเก็บในอัตราที่สูงกว่าปกติ อีกประการหนึ่ง อัตราภาษีการขายเฉพาะของของที่แตกต่างกันไปแล้วแต่ความเหมาะสมสำหรับการขายของแต่ละประเภท การเรียกเก็บภาษีการขายเฉพาะมีลักษณะเป็นการเรียกเก็บเพิ่มขึ้นจากภาษีการขายทั่วไป³⁰

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้น ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บทอดเดียว (Single stage tax) โดยจัดเก็บจากผู้ผลิต ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ และผู้นำเข้าของ

โดยสรุปแล้ว ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) คือ ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) หรือภาษีการขายเฉพาะ (Specific Sales Tax) ซึ่งหมายถึงเงินรายได้ ทรัพย์สิน บริการ หรือที่เรียกชื่ออย่างอื่น ที่รัฐบาลหรือกรมสรรพสามิตจัดเก็บจากของเฉพาะอย่างทั้งจากภายในประเทศและจากการนำเข้ารวมทั้งการบริการบางประเภท ทั้งนี้ต้องมีเหตุผลสมควรที่ของและบริการดังกล่าวจะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ นอกจากนี้ ยังเป็นภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บทอดเดียว (Single Stage Tax) โดยจัดเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งครอบคลุมถึงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้นำเข้าของและผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ตามแหล่งผลิต สถานที่ผลิตของหรือบริการ เพื่อนำไปใช้ให้ประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนรวมในส่วนของผู้เสียภาษีที่ตนเสียไปให้กับผู้บริโภคได้³¹

ลักษณะสำคัญที่เห็นได้อย่างเด่นชัดของภาษีสรรพสามิต คือ รัฐบาลมิได้เรียกเก็บจากประชาชนโดยตรงแต่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษี ซึ่งครอบคลุมถึงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ และผู้นำเข้าของ อย่างไรก็ตามในที่สุดประชาชนก็ยังคงต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลอย่างเลี่ยงไม่ได้ โดยจะออกมาในลักษณะของราคาของที่สูงขึ้น เพราะผู้เสียภาษีได้บวกจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตไว้แล้วด้วย

เหตุผลอันสมควรที่ของหรือบริการที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งให้ของมีราคาสูงได้ ได้แก่

1. เป็นของหรือบริการฟุ่มเฟือยหรือไม่จำเป็นต่อชีวิตประจำวันของประชาชน เช่น รถยนต์นั่ง หรือรถยนต์โดยสาร สุรา ไวน์ น้ำหอม เครื่องปรับอากาศ เรือยอร์ช หรือยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ความฟุ่มเฟือยของของหรือบริการอาจพิจารณาได้จาก

(1) เป็นของหรือบริการที่ส่วนใหญ่แล้ว ผู้ใช้ของหรือผู้ใช้บริการเป็นผู้มีฐานะร่ำรวยหรือมีรายได้สูงเท่านั้นที่จะสามารถใช้ได้

³⁰ สาธิต รัชคศิริ, “ภาษีสรรพสามิตและการศุลกากร,” ใน เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากร, สาธิต รัชคศิริ, บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2538), หน้า 268.

³¹ คณะกรรมการกลุ่มผลิตชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2553), หน้า 90.

(2) เป็นของหรือบริการที่ความต้องการของผู้บริโภคหรือผู้ใช้บริการไม่สม่ำเสมอ โดยบางครั้งอาจต้องการมาก หรือบางครั้งอาจไม่ต้องการ

(3) เป็นของหรือบริการที่ผู้ใช้อาจดัดแปลงการใช้โดยไม่เป็นผลเสียต่อสุขภาพหรือความเป็นของผู้ใช้

(4) เป็นของหรือบริการที่บางเครื่องผู้ใช้เชื่อว่าเป็นการเพิ่มเกียรติหรือเป็นหน้าเป็นตาให้แก่ตนเอง

2. เป็นของหรือบริการเพื่อความสำราญ เช่น เรือยอช์ท หรือสถานที่สำหรับประกอบกิจการด้านบริการบันเทิงหรือการพักผ่อนหย่อนใจต่างๆ เพื่อหารายได้ให้แก่ธุรกิจ เช่น สถานที่มหรสพที่ฉายภาพยนตร์หรือไนท์คลับ (Night Club) คาบาเรต์ (Cabaret) ดิสโกเธค (Discotheque) และสถานบริการอาบอบนวด เป็นต้น

3. เป็นของหรือบริการที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพของผู้บริโภค เช่น สุรายาสูบ เป็นต้น

4. เป็นของหรือบริการที่มีแนวโน้มขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่น สุรา ไพ่ และสถานบริการที่ไว้หารายได้เป็นธุรกิจ เช่น สนามแข่งม้า เป็นต้น

5. เป็นของหรือบริการที่ต้องควบคุมหรือจำกัดการบริโภค เช่น ของหรือบริการบางอย่างที่รัฐบาลเห็นว่าประชาชนไม่ควรบริโภค เพราะอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อตนเอง ผู้อื่นและสังคม เช่น สุราและยาสูบ รวมทั้งสถานบริการ เช่น สนามแข่งม้า เป็นต้น เพราะฉะนั้น รัฐจึงต้องควบคุมหรือจำกัดการบริโภคโดยกระทำในรูปแบบของการให้ผู้ผลิต ผู้นำเข้า หรือผู้ประกอบการสถานบริการนั้นๆ ชดใช้ค่าเสียหายให้แก่สังคมด้วยการเสียภาษีสรรพสามิตให้แก่รัฐ

6. เป็นของหรือบริการที่ได้รับผลประโยชน์พิเศษจากการลงทุนของรัฐ หมายถึง ของหรือบริการใดที่ได้รับประโยชน์จากการลงทุนของรัฐเป็นพิเศษ ของหรือบริการนั้นอาจต้องเสียภาษีสรรพสามิตให้แก่รัฐ เช่น น้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมัน ตลอดจนน้ำมันเตา เป็นของที่ได้รับประโยชน์พิเศษจากการลงทุนของรัฐ เพราะในการจัดตั้งโรงกลั่นน้ำมันรัฐต้องเข้าไปช่วยเหลือและดูแลในการสร้างปัจจัยพื้นฐานตลอดจนสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ โดยใช้งบประมาณของรัฐเป็นจำนวนมหาศาล ดังนั้น น้ำมันดังกล่าวจึงควรต้องถูกเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต ในทำนองเดียวกัน ผู้ใช้รถยนต์ได้รับประโยชน์จากการลงทุนของรัฐ โดยรัฐต้องใช้งบประมาณจำนวนมหาศาลในการสร้างถนน ทางด่วน หรือทางหลวง ดังนั้น รถยนต์จึงถูกเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต

7. เป็นของหรือบริการที่ทำลายสิ่งแวดล้อม เช่น รถจักรยานยนต์ 2 จังหวะ ที่ทำให้เกิดมลพิษ หรือบริการที่ขัดต่อศีลธรรมอันดี เช่น สถานบริการอาบอบนวด เป็นต้น

8. เป็นของหรือบริการอื่นที่มีผลนอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เช่น

(1) มีความจำเป็นและเร่งด่วนที่รัฐต้องการรายได้เพิ่มเพื่อนำไปบรรเทาความทุกข์ของประชาชน หรือเพื่อนำไปใช้ประโยชน์อื่นในบางกรณีพิเศษ หากเป็นกรณีเช่นว่านี้ รัฐอาจเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากของหรือบริการบางประเภทเป็นพิเศษ โดยการออกเป็นกฎหมายชั่วคราว

(2) มีเหตุจำเป็นหรือเหตุผลพิเศษ เช่น ยามจำเป็นในสงคราม รัฐจะต้องจัดเก็บภาษีจากของบางชนิดเพื่อให้ประชาชนเลิกใช้เนื่องจากไม่มีกำลังในการเสียภาษีเพื่อรัฐจะได้นำของดังกล่าวไปใช้ในการสงคราม

(3) รัฐอาจจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากของบางอย่างเพื่อหวังรายได้อย่างเดียวเท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงเหตุผลความจำเป็นอื่นใดทั้งสิ้น

กิจการหรือของที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ตามบทบัญญัติแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดประเภทของของและบริการที่อยู่ภายใต้การกำกับของภาษีสรรพสามิต โดยแบ่งเป็น 21 ตอนดังต่อไปนี้

1. ของในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตตอนที่ 1-16 ได้แก่
 - (1) ของน้ำมันพืชและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
 - (2) ของเครื่องดื่ม
 - (3) ของเครื่องใช้ไฟฟ้า
 - (4) ของแบตเตอรี่
 - (5) ของแก้วและเครื่องแก้ว
 - (6) ของรถยนต์ (ได้แก่ รถยนต์นั่ง รถยนต์โดยสารไม่เกิน 10 ที่นั่ง รถกระบะ)
 - (7) ของรถจักรยานยนต์
 - (8) ของเรือ
 - (9) ของผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง
 - (10) ของพรมและสิ่งทอปูพื้นอื่นๆ
 - (11) ของหินอ่อนและหินแกรนิต
 - (12) ของสารทำลายชั้นบรรยากาศ
 - (13) ของสุรา
 - (14) ของยาสูบ

- (15) ของไฟ
- (16) ของอื่นๆ
- 2. กิจการบริการในพิภักดิ์อัตราภาษีสรรพสามิตตอนที่ 17-21 ได้แก่
 - (17) กิจการบันเทิงและหย่อนใจ
 - (18) กิจการเสียงโชค
 - (19) กิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม
 - (20) กิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ
 - (21) บริการอื่นๆ

นอกจากนี้ยังมีของอื่นๆ ที่อยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งได้บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกา กำหนดประเภทของตามพิภักดิ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นการกำหนดของอื่นๆ ในประเภทที่ 16.90 ตอนที่ 16 ของอื่นๆ ไว้ดังนี้

“ประเภทที่ 16.90 (1) ผลิตภัณฑ์ที่ใช้เป็นเครื่องดื่มที่มีลักษณะผง เกล็ด หรือเครื่องดื่มเข้มข้นที่มีส่วนผสมของน้ำตาลและสามารถละลายน้ำได้ แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์เสริมอาหารและผลิตภัณฑ์นมที่อยู่ในรูปแบบผงตามกฎหมายว่าด้วยอาหาร”³²

ความรับผิดอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี คือ การเกิดขึ้นซึ่งหน้าที่ในการเสียภาษี โดยกำหนดให้รู้ว่าผู้ที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น มีจุดเริ่มต้นในการเสียภาษีเมื่อใด และต้องเสียภาษีจากกิจการหรือของอะไรบ้าง โดยบทบัญญัติมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีให้เป็นดังต่อไปนี้

1. ในกรณีของที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร ให้ความรับผิดเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังของทัณฑ์บน คลังของทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี และในกรณีที่มีการใช้ของในสถานที่ดังกล่าวนั้น ให้ถือเป็นการนำออก เว้นแต่ความรับผิดของภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อนการนำของออก ให้ถือว่าความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. ในกรณีของที่นำเข้า ให้ความรับผิดเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรได้เกิดขึ้น เว้นแต่ เป็นการนำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังของทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วย

³² พระราชกฤษฎีกา กำหนดประเภทของตามพิภักดิ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

ศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี โดยให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต เกิดขึ้นในเวลาที่น่าของออกจากสถานที่ดังกล่าว

3. ในกรณีบริการ ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่ ความรับผิดของภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อน ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม³³

บทบัญญัติในเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีข้างต้นนี้เป็นบททั่วไป เป็นการกำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีกรณีของที่มีการผลิตในราชอาณาจักร ของนำเข้า ตลอดจนบริการในกรณีตามปกติ แต่จะไม่บังคับใช้กับกรณีเฉพาะซึ่งได้มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 22 วรรคสอง มาตรา 23 วรรคสอง และมาตรา 24 ซึ่งเป็นเรื่องเฉพาะกรณีและพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 นี้ก็ได้มีกำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับมาตราดังกล่าวไว้แล้วโดยเฉพาะ³⁴

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต

ตามบทบัญญัติมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560³⁵ ได้กำหนด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้แก่

(1) ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หมายความว่า ผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือมีสิทธิครอบครองเพื่อดำเนินการผลิตของ นอกจากนี้ ยังหมายความรวมถึงผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม หรือบุคคลอื่นที่เป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินการของโรงอุตสาหกรรม

(2) ผู้นำเข้า หมายความว่า ผู้นำเข้าของตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งรวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนเสียช่วงระยะเวลาหนึ่งในของใดๆ นับแต่เวลาที่ของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร

(3) ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หมายความว่า ผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือผู้มีสิทธิครอบครองเพื่อดำเนินการ รวมถึงผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของสถานบริการ

³³ องค์การศุลกากรสรรพสามิต. วัตถุประสงค์ในการออกพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 [ออนไลน์]. กรุงเทพมหานคร: องค์การศุลกากรสรรพสามิต, 2561

³⁴ สำนักงานศูนย์วิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 39-43.

³⁵ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หรือผู้อื่นที่ พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณของของ หรือบริการ หรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณของของหรือบริการนั้น ไม่เกินอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีที่กั้อตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้ที่ใช้อยู่ในเวลาที่มีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น”

(4) บุคคลอื่นที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 อาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ แต่สำหรับกรณีศึกษาเกี่ยวกับผู้นำเข้าของรายละเอียดจะเป็นดังต่อไปนี้

“ผู้นำเข้า” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 4 ได้แก่ “ผู้นำของเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร” กล่าวคือ การกำหนดความหมายของคำว่า “ผู้นำเข้า” นั้นเนื่องจากตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 นี้ได้มีการกำหนดหน้าที่ต่างๆ ให้ผู้นำเข้าต้องปฏิบัติตามเช่นเดียวกับที่กำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้ประกอบกิจการสถานบริการต้องปฏิบัติ อีกทั้งยังให้สิทธิต่างๆ ในทางภาษีเช่นเดียวกันกับผู้ประกอบการอุตสาหกรรม เช่น ยกเว้นหรือคืนภาษีของบริจาด คืนภาษีของเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ โดยความหมายของผู้นำเข้าหมายความว่า “ผู้นำของเข้า” ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ดังนั้น การพิจารณาว่าใครมีสถานะเป็น “ผู้นำเข้า” จึงต้องพิจารณาตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งบัญญัติให้ “ผู้นำของเข้า” หมายความรวมถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร³⁶

ผู้นำเข้าจึงหมายความเช่นเดียวกับนิยาม “ผู้นำของเข้า” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 4 ซึ่งได้กำหนดคลุมไปถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร และคำว่าผู้ส่งของออก ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกัน

จากนิยามดังกล่าว “ผู้นำของเข้า” ตามกฎหมายศุลกากรแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ กรณีแรก คือ เจ้าของผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ตามนิยามของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และกรณีที่สอง คือ บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในตัวเอง นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปได้ถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร

เมื่อตีความความหมายของคำว่า “ผู้นำเข้า” ตามกฎหมายศุลกากรประกอบกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตจะสรุปได้ว่า ผู้นำเข้าซึ่งของตามกฎหมายสรรพสามิต ได้แก่ เจ้าของหรือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในของนั้นรวมถึงบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าของหรือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในของนั้นด้วย แต่อย่างไรก็ตามบุคคลดังกล่าวจะต้องเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียในเวลาผู้นำของเข้ามา

ดังนั้น การเกิดขึ้นซึ่งภาระหรือหน้าที่ในการเสียภาษีของผู้นำเข้าของที่กำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษี กฎหมายทุกฉบับที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จะกำหนดเรื่องความรับผิดชอบในอันจะต้องเสีย

³⁶ กรมสรรพสามิต, “คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560”, หน้า 16-17

ภาษีไว้เพื่อให้รู้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความรับผิดชอบตามกฎหมายที่จะต้องเสียภาษีเมื่อใดซึ่งเกี่ยวข้องกับเรื่องอื่น ๆ ด้วย เช่น การคำนวณภาษีจะต้องใช้อัตราในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ระยะเวลาในการยื่นแบบรายการและชำระภาษี การประเมินภาษีและเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม การใช้อำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และรวมไปถึงการออกกฎหมายมาเพื่อยกเว้นการจัดเก็บภาษีนั่นๆ เป็นการถาวรหรือชั่วคราวด้วย

สำหรับคำว่า “นำเข้า” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 4 ได้แก่ การ “นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรซึ่งของตามพระราชบัญญัตินี้” โดยกรมสรรพสามิตได้กำหนดเหตุผลและคำอธิบายของนิยามดังกล่าวไว้ กล่าวคือ การกำหนดความหมายของคำว่า “นำเข้า” เนื่องจากการนำของในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต มีผลให้ผู้นำเข้าของมีหน้าที่ต้องจดทะเบียน แจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ยื่นแบบรายการภาษี และชำระภาษี ตลอดจนหน้าที่อื่นๆ ตามที่กฎหมายกำหนดเช่นเดียวกับผู้ประกอบการ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 นี้จึงต้องสร้างความชัดเจนในเรื่องการนำเข้า โดยให้หมายความว่าการนำเข้ามาในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรซึ่งของตามพระราชบัญญัตินี้ ดังนั้น ในการพิจารณาว่ากรณีใดจะถือว่าเป็นการนำเข้าจะต้องพิจารณาว่าต้องเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เช่น การนำของใดๆ จากภายนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักรโดยการขนส่งทางเรือ ทางรถไฟ ทางรถยนต์ คนเดินเข้ามา ทางเครื่องบิน ทางไปรษณีย์ ทางท่อขนส่งทางบก ทางสายส่งไฟฟ้า ทางเรือที่เข้าออกด่านศุลกากรทางบก เรือเล็ก ทางทะเลที่เข้าออกด่านศุลกากรทางทะเล ทางผู้โดยสารนำพาขึ้นอากาศยาน เป็นต้น และของที่นำเข้านั้นจะต้องเป็นของตามความหมายของคำว่า “ของ” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 นี้ คือ ต้องเป็นของระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้ด้วย³⁷

ในกรณีของบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้เป็นกรณีเฉพาะ เช่น กรณีการยกเว้นภาษี ของนำเข้าเพื่อใช้เองให้บุคคลที่มีเอกสิทธิ์และภายหลังได้มีการโอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีให้ผู้โอนและผู้รับโอนร่วมกันเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือกรณีของขาดไปจากบัญชีคุมของในคลังของทัณฑ์บนให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาของที่ขนนั้นขาดหรือพบว่าขาดไปจากบัญชี และให้ผู้ที่ป็นเจ้าของคลังของทัณฑ์บนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับของที่ขาดไป หรือกรณีที่ผู้กระทำผิดข้อหาไม่วิในครอบครองซึ่งของที่เป็นของที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน นอกจากจะต้องรับโทษซึ่งเป็นโทษทางอาญาจากการกระทำผิดนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตนี้ยังกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับของนั้นให้ครบถ้วนอีกด้วย เป็นต้น³⁸

³⁷ กรมสรรพสามิต, “คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560”, หน้า 13

³⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 33

ฐานราคาภาษีสรรพสามิต

การคำนวณภาษีสรรพสามิตตามอัตราตามมูลค่า จำเป็นจะต้องมีฐานราคาเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี โดยปัจจุบันประเทศไทยใช้ฐานราคาทั้งหมด 2 ฐานด้วยกัน คือ ฐานราคาขายปลีกแนะนำ และฐานรายรับ โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

1. ราคาขายปลีกแนะนำ (โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) หมายถึง ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าประสงค์ให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป โดยใช้สำหรับของที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตที่ผลิตและจำหน่ายในประเทศ

2. รายรับ หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใดๆ ที่อาจคำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับหรือพึงได้รับเนื่องจากการให้บริการโดยใช้สำหรับสถานบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต³⁹

สำหรับนิยามของ “ราคาขายปลีกแนะนำ” กฎกระทรวง เรื่อง การพิจารณาและประกาศ กำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 วรรคหนึ่ง และ มาตรา 17(1) วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดการพิจารณาราคาขายปลีกแนะนำโดยวางหลักการพิจารณาต้นทุนการผลิต ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐาน ให้เป็นดังนี้

1. ต้นทุนการผลิต

(ก) ในกรณีของที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้พิจารณาจากต้นทุนทั้งหมดที่ใช้ในการผลิตของ เช่น ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายในการผลิต เป็นต้น

(ข) ในกรณีของนำเข้าให้พิจารณาจากราคาของและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ใช้ในการนำเข้าของมาในราชอาณาจักร เช่น ราคาซี.ไอ.เอฟ อากาศุลกากร ค่าใช้จ่ายในการนำเข้า เป็นต้น

2. ค่าบริหารจัดการ

ให้พิจารณาจากค่าใช้จ่ายในสำนักงาน ภาษีสรรพสามิต ภาษีอื่น และเงินกองทุนต่างๆ ค่าโฆษณา ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการขายของของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า

3. กำไรมาตรฐาน ให้พิจารณาจากราคาขายปลีกแนะนำหักด้วย 1. และ 2.

ในการพิจารณาราคาขายปลีกแนะนำ กรมสรรพสามิตจะตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติด้วยวิธีการตามที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าแจ้งไว้ต่อกรมสรรพสามิต ดังต่อไปนี้

³⁹ พรบวิมล ใจกัณทา, “มีอะไรเปลี่ยนแปลงในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560,” *Tax Policy Journal* 2, (6 กันยายน 2560): 3.

3.1 ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าแสดงราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปด้วยวิธีดังนี้

- (ก) ราคาขายที่ปรากฏบนของ (Sticker Price)
- (ข) ราคาที่ปรากฏในสื่อทุกประเภทเพื่อแสดงราคาของ เช่น โบรชัวร์ (Brochure) แคตตาล็อก (catalog)
- (ค) ราคาขายที่ปรากฏในรายการราคา (Price List)
- (ง) ราคาขายที่ได้แจ้งไว้กับหน่วยงานอื่นของรัฐ เช่น กรมสรรพากร กรมการค้าภายใน เป็นต้น

3.2 ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าให้ร้านค้าปลีกขายของเป็นปกติให้แก่ผู้บริโภคทั่วไปพร้อมแจ้งรายชื่่อร้านค้านั้นๆ เพื่อให้กรมสรรพสามิตเข้าไปสำรวจและถือเอาราคาขายปลีกแนะนำของร้านนั้นๆ เป็นราคาขายปลีกแนะนำของผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า

ทั้งนี้ ราคาขายปลีกแนะนำตาม 1. และ 2. ต้องไม่เป็นราคาเพื่อส่งเสริมการขายหรือราคาที่ขายให้แก่ผู้มีสิทธิต่างๆ และในกรณีที่มีราคาขายปลีกแนะนำหลายราคา ให้ใช้ราคาสูงสุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำที่ได้แจ้งไว้ต่อกรมสรรพสามิต

3.3 ถ้าผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีที่ราคาขายปลีกแนะนำต่ำกว่าราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปล่าสุดทำในตลาดปกติตาม ข้อ 2. ให้ถือว่าเป็นการยื่นแบบรายการภาษีไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อน

ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงหรือไม่เป็นไปตามกลไกตลาด หรือไม่สามารถกำหนดราคาตามหลักเกณฑ์หรือวิธีการที่กำหนดมาข้างต้นได้ ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศราคาขายปลีกแนะนำเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขายหรือราคานำเข้าตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

อัตราภาษีสรรพสามิต

ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้ผู้ที่มีหน้าเสียภาษีเสียภาษีตามอัตราซึ่งแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ อัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Tax Rate) หรืออัตราตามปริมาณหรือตามสภาพ (Specific Tax Rate) ของของ หรือบริการ หรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณของของหรือบริการ โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

1. อัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Tax Rate) หมายถึง การจัดเก็บภาษีโดยคำนวณจากร้อยละของมูลค่าของ หรือรายรับของสถานบริการ เช่น รถจักรยานยนต์ขนาดเครื่องยนต์ไม่เกิน 150 ซี.ซี. ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ 2.5 ของราคาขายปลีกแนะนำ เป็นต้น

2. อัตราตามปริมาณหรือตามสภาพ (Specific Tax Rate) หมายถึง การจัดเก็บภาษีโดยคำนวณจากปริมาณของของซึ่งกำหนดตามหน่วย น้ำหนักสุทธิหรือปริมาณของของนั้น เช่น ของน้ำมันต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามปริมาตรในอัตรา 5 บาทต่อลิตร ของยาสูบจะจัดเก็บตามน้ำหนักในอัตรา 1.2 บาทต่อกรัม เป็นต้น⁴⁰

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

บทที่ 3

อำนาจการจัดเก็บและการยกเว้นภาษีสำหรับการนำเข้าของ

3.1 หลักการและความหมาย

ในบทนี้ผู้เขียนจะศึกษาเกี่ยวกับโครงสร้างการจัดเก็บและการยกเว้นภาษีจากการนำเข้าของประเทศไทยสำหรับภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าตามที่ได้อธิบายไว้ ได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต โดยศึกษาเกี่ยวกับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีให้นำเข้าเพื่อทางการค้าตามประเภท 5 และประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อให้ทราบถึงแนวทางการปฏิบัติ หลักการและเหตุผลในการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีหรือการกำหนดหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้อง รวมไปถึงหลักการและเหตุผลในการกำหนดยกเว้นการจัดเก็บภาษีอีกด้วย

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีการตราขึ้นและออกมาใช้บังคับในหลายรูปแบบและหลากหลายลำดับชั้นกฎหมาย เช่น พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด ประกาศกระทรวงฯ ประกาศกรมฯ และกฎหมายในรูปแบบอื่นๆ ซึ่งในความหลากหลายของกฎหมายที่ออกมาบังคับใช้นั้นมีทั้งข้อดีและข้อเสีย ได้แก่ การที่กฎหมายภาษีอากรมีการแก้ไขปรับปรุงและเพิ่มเติมหลายครั้งทำให้มีเนื้อหาครบถ้วนและรัดกุมทันต่อเหตุการณ์ แต่ในทางกลับกันการตรากฎหมายหลายๆ ฉบับมาบังคับใช้ในเรื่องเดียวกันหรือเรื่องที่เกี่ยวข้องกันก็มีผลเสียเช่นเดียวกัน เช่น อาจทำให้เกิดความสับสนในโครงสร้าง ความยุ่งยากในการอ้างอิง ปัญหาในการตีความและปฏิบัติ หรือทำให้บทบัญญัติบางประการซ้ำซ้อนกัน และย่อมเป็นเหตุให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้เกี่ยวข้องที่จะต้องศึกษาให้เข้าใจและปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายเหล่านั้นโดยครบถ้วน ซึ่งในที่สุดก็จะส่งผลกระทบต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรเองที่จะทำให้เกิดอุปสรรคทางด้านการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรและทำให้การจัดเก็บภาษีขาดประสิทธิภาพและขัดต่อหลักการภาษีอากรที่ดีอีกด้วย

อย่างไรก็ดี ปัญหาต่างๆ ที่กล่าวมานั้นก็อาจมีระดับปัญหามากน้อยแตกต่างกันไปแล้วแต่กฎหมายหลายๆ ฉบับที่บังคับเรื่องเดียวกันนั้นร่างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์อย่างไรและเชื่อมโยงสัมพันธ์กันดีเพียงใด กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันก็เช่นเดียวกันที่มีทั้งข้อดีและข้อเสียจากการที่มีกฎหมายบังคับหลายๆ ฉบับ โดยวัตถุประสงค์ของการศึกษานี้มุ่งที่จะศึกษาและแก้ไขปัญหามูลค่าที่สำคัญของการหลักเกณฑ์การกำหนดข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีศุลกากรของไทย ดังนั้น เราจึงต้องศึกษาโครงสร้างการจัดเก็บและการยกเว้นภาษีจากการนำเข้าของของไทยว่ามีหน่วยงานใดที่มีอำนาจในการกำหนดหรือมีบทบัญญัติใดบ้างที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

3.2 อำนาจการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของ

ภาษีศุลกากร

ตามบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวง แบ่งส่วนราชการกรมศุลกากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดภารกิจ อำนาจและหน้าที่ของกรมศุลกากรไว้ โดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

“ให้กรมศุลกากร มีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากการนำเข้าและส่งออก และการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดทางศุลกากร โดยดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการเสนอแนะนโยบายการจัดเก็บอากรต่อกระทรวง การส่งเสริม สนับสนุนการผลิตและการส่งออก และการปกป้องผลประโยชน์ของประเทศและประชาชน โดยให้มีหน้าที่และอำนาจ ดังต่อไปนี้

- (1) ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (2) เสนอความเห็นต่อกระทรวงเกี่ยวกับการกำหนดนโยบายการจัดเก็บอากรในทางศุลกากร
- (3) ดำเนินการเกี่ยวกับการส่งเสริมการผลิตและการส่งออกโดยมาตรการทางอากร
- (4) ป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดทางศุลกากร
- (5) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่และอำนาจของกรมหรือตามที่ คณะรัฐมนตรี หรือรัฐมนตรีมอบหมาย”

จากบทบัญญัติข้างต้นจะเห็นได้ว่า สำหรับการนำเข้าของหรือส่งออกของที่มีการผ่านแดนระหว่างประเทศ กรมศุลกากรจะเป็นหน่วยงานหลักที่มีอำนาจในการดูแลจัดเก็บภาษีศุลกากรรวมถึงกิจการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด เช่น การกำหนดนโยบาย การออกมาตรการเพื่อป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิด หรือหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในทางปฏิบัติต่างๆ ก็เป็นอำนาจของกรมศุลกากรทั้งสิ้น นอกจากนี้ ในปัจจุบันกรมศุลกากร ได้ปรับเปลี่ยนบทบาทและหน้าที่จากเดิมที่เน้นการจัดเก็บภาษีอากรจากของที่นำเข้ามาในและส่งออกป็นอกราชอาณาจักรมาเป็นการมุ่งเน้นที่จะพัฒนาส่งเสริมด้านการค้าระหว่างประเทศและการส่งออกของไทยที่มีศักยภาพ ในการแข่งขันกับตลาดการค้าของโลกได้ แต่อย่างไรก็ตาม กิจการบางประเภทที่มีความสำคัญหรือมีผลกระทบเป็นวงกว้างต่อเศรษฐกิจของประเทศ ก็ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก่อน กล่าวคือ กิจการที่อยู่ในอำนาจควบคุมของกรมศุลกากร เป็นกิจการที่อยู่ในการกำกับดูแลของกระทรวงการคลังนั่นเอง

นอกจากอำนาจที่กำหนดตามกฎหมายกระทรวงข้างต้นแล้ว กรมศุลกากรยังมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอื่นๆ รวมไปถึงจัดเก็บค่าธรรมเนียมต่างๆ ตามกฎหมาย เช่น จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร ภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทยแทนกระทรวงมหาดไทย อากรพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันการท่วมตลาด ค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ค่าธรรมเนียมพิเศษกระทรวงพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักร และค่าธรรมเนียมประกาศตามกฎหมายว่าด้วยการเดินเรือในน่านน้ำไทย เป็นต้น ซึ่งหลักเกณฑ์ในการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอื่นๆ จะต้องเป็นไปตามกฎหมายที่ให้อำนาจกำหนดไว้

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายกระทรวง แบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2560 ได้กำหนดภารกิจ อำนาจและหน้าที่ของกรมศุลกากรไว้ โดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

“ให้กรมสรรพากร มีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสนอแนะ และการใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อให้ได้ภาษีตามเป้าหมายอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม เป็นกลไกในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม และเกิดความสมัครใจในการเสียภาษี โดยให้มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- (1) จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (2) เสนอนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง
- (3) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรม หรือตามที่กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย”

จากบทบัญญัติข้างต้น กรมสรรพากรจะมีอำนาจหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรทั้งหมด ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นภาษีจากฐานรายได้และฐานการบริโภคภายในประเทศ ตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นรายได้ให้รัฐบาลเพื่อนำมาพัฒนาประเทศ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีมูลค่าเพิ่ม อากรแสตมป์ และอากรรังนกนางแอ่น เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ตาม ตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 56) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้มีการกำหนดแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้า โดยมีสาระสำคัญดังนี้

1. กำหนดให้ข้าราชการพลเรือนสามัญดังต่อไปนี้ เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีการรับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและการสั่งงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีดังกล่าว

(1) ข้าราชการพลเรือนสามัญประเภทบริหาร ประเภทอำนวยการประเภทวิชาการ และประเภททั่วไประดับชำนาญงานขึ้นไป สังกัดกรมศุลกากรเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับของที่นำเข้า หรือส่งออก และกรณีของตกค้าง ตามมาตรา 78/2(3) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ข้าราชการพลเรือนสามัญประเภทบริหาร ประเภทอำนวยการ ประเภทวิชาการ และประเภททั่วไประดับชำนาญงานขึ้นไป สังกัดกรมสรรพสามิต เฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายของหรือการให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตด้วย

2. ให้ข้าราชการพลเรือนสามัญประเภทบริหาร ประเภทอำนวยการ ประเภทวิชาการ และ ประเภททั่วไประดับชำนาญงานขึ้นไป สังกัดกรมศุลกากร เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีร่วมกับเจ้าพนักงานสรรพากรในการตรวจสอบบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. ให้ข้าราชการพลเรือนสามัญประเภทบริหาร ประเภทอำนวยการ ประเภทวิชาการ และ ประเภททั่วไประดับชำนาญงานขึ้นไป สังกัดกรมศุลกากร เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการรับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) กรณีอุทธรณ์ คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมศุลกากรประเมิน

ดังนั้น ในกรณีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้าของที่อยู่ในบังคับอันจะต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมศุลกากรจะมีอำนาจในการจัดเก็บแทนกรมสรรพากร และนอกเหนือจากอำนาจในการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว กรมศุลกากรยังมีอำนาจในการการตรวจสอบบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นๆ ที่ เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร่วมกับกรมสรรพากร และมีอำนาจในการรับคำอุทธรณ์และคำคัดค้านการ ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บโดยกรมศุลกากรได้อีกด้วย

ภาษีสรรพสามิต

ตามบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวง แบ่งส่วนราชการกรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551 ได้กำหนดภารกิจ อำนาจและหน้าที่ของกรมสรรพสามิตไว้ โดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

“ให้กรมสรรพสามิตมีภารกิจเกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายว่าด้วย ภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ กฎหมายว่าด้วยไฟ กฎหมายว่าด้วยการจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยการจัดสรรเงินภาษีสุรา กฎหมายว่าด้วยการกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกฎหมายอื่นที่กรมมีหน้าที่บริหารการจัดเก็บ ตลอดจนตรวจสอบ ป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ และกฎหมายว่าด้วยไฟ เพื่อให้การจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพสามิตมีประสิทธิภาพ โปร่งใส และเป็นไปตามเป้าหมายที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้ โดยให้มีอำนาจหน้าที่ ดังนี้

(1) ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ กฎหมายว่าด้วยไฟ กฎหมายว่าด้วยการจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยการจัดสรรเงินภาษีสุรา กฎหมายว่าด้วยการกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวกับภาษีที่กรมจัดเก็บ

(2) ตรวจสอบ ป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีที่กรมจัดเก็บ

(3) เสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมต่อกระทรวง

(4) ดำเนินการเกี่ยวกับการประสานแผนงาน การกำกับ เร่งรัด ติดตามและประเมินผล การปฏิบัติงานของหน่วยงานในสังกัด และงานสารสนเทศของกรม

(5) บริหารกิจการขององค์การสุราและโรงงานไฟ

(6) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมหรือตามที่กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย”

จะเห็นได้ว่า ตามข้อกำหนดอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพสามิตจะมีกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอยู่หลายฉบับ เช่น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 เป็นต้น ซึ่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดนี้ เป็นกฎหมายที่ควบคุมของหรือของที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตทั้งสิ้น ดังนั้น ในการกำหนดมาตรการจัดเก็บภาษีหรือมาตรการยกเว้นภาษีสรรพสามิต กรมสรรพสามิตจะต้องพิจารณาให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และหลักเกณฑ์ตามกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย

นอกเหนือจากกรมสรรพสามิตจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแล้ว สำหรับกรณีการนำเข้าของที่อยู่ภายใต้บังคับอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต กรมศุลกากรยังมีอำนาจในการจัดเก็บภาษี

สรรพสามิตจากการนำเข้าของเหล่านั้นแทนกรมสรรพสามิตอีกด้วย โดยเป็นไปตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเรียกเก็บและการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับของที่นำเข้า อันมีสาระสำคัญดังนี้

1. การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับของที่นำเข้าตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพสามิต โดยให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีสรรพสามิต ตามแบบที่กฎหมายว่าด้วยศุลกากรกำหนดไว้ และชำระภาษีสรรพสามิตในเวลาชำระอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

2. การรับของออกไปจากอากรขาของศุลกากร ให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีสรรพสามิต ตามแบบใบขนของขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรต่อกรมศุลกากร ในกรณีขอรับของไปก่อนต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร โดยให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต หรือวางเงิน หรือหลักประกันอย่างอื่น หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน สำหรับภาษีสรรพสามิต แล้วแต่กรณี โดยปฏิบัติเช่นเดียวกับการเรียกเก็บอากรศุลกากร

3. การคืนภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 111 และมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ให้กรมศุลกากรเป็นผู้คืนภาษีสรรพสามิตให้แก่ผู้นำเข้า

ตามประกาศกระทรวงการคลังข้างต้น จะเห็นได้ว่า แม้ว่าของหรือของใดๆ ก็ตามที่อยู่บังคับ จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต แต่หากของหรือของดังกล่าวถูกนำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือมีการผ่านเขตแดน ที่จะต้องควบคุมโดยกรมศุลกากร กรมศุลกากรจะเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากการนำของหรือของดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักรแทนกรมสรรพสามิตทันที

3.3 โครงสร้างการยกเว้นภาษีอากรจากการนำเข้าของ

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นเกี่ยวกับจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของ ซึ่งโดยปกติแล้วของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีด่านแรกคือ ภาษีศุลกากรหรืออากรขาเข้าโดยความรับผิดชอบจะต้องเสียภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาผู้นำของเข้าสำเร็จ อย่างไรก็ตาม อาจมีบางกรณีที่ผู้นำเข้าหรือบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องไม่ต้องเสียค่าภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อยกเว้นตามที่ได้กำหนดไว้ตามกฎหมาย

การยกเว้นการจัดเก็บอากรตามกฎหมายไทยมีทั้งการบัญญัติให้ยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากร กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร และกฎหมายอื่นๆ โดยในกรณีการยกเว้นอากรตามกฎหมายอื่นๆ นอกเหนือจากกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรจะต้องมีการกำหนดไว้โดยชัดแจ้งว่า ให้ได้รับ

การยกเว้นอากร¹ ซึ่งการยกเว้นอากรอาจเป็นการกำหนดยกเว้นโดยกฎหมาย การยกเว้นอากรโดยกำหนดอำนาจอธิบดีกรมศุลกากร การกำหนดนโยบายยกเว้นอากรเพื่อให้สอดคล้องกับการส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศ หรือการยกเว้นอากรเพื่อปฏิบัติตามความตกลงระหว่างประเทศ² โดยการยกเว้นอากรสำหรับการนำเข้าของบางประเภทซึ่งบัญญัติไว้ตามกฎหมายศุลกากรอันเป็นประเด็นที่จะศึกษาผู้เขียนได้เรียบเรียงไว้ดังนี้

3.3.1 การยกเว้นอากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

การจัดเก็บภาษีศุลกากรมีความสัมพันธ์กับการบริหารรัฐเกี่ยวกับเศรษฐกิจรวมไปถึงมีผลกระทบต่อประชาชนด้วย และเพื่อให้สอดคล้องกับสิ่งที่อาจเกิดขึ้นทั้งที่สามารถคาดหมายได้หรือทั้งที่ไม่สามารถคาดหมายได้ รัฐจึงต้องมีการบัญญัติกฎหมายเพื่อให้อำนาจในการลดอัตราภาษี ยกเว้นการจัดเก็บภาษี หรือการจัดเก็บอากรเพิ่มจากอัตราปกติ โดยกำหนดให้อำนาจไว้ในมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530³ ซึ่งเป็นการให้อำนาจแก่รัฐในการปรับลดอัตราอากรจนถึงการยกเว้นอากร รวมไปถึงการเพิ่มอากรที่จัดเก็บ

การยกเว้นอากรตามมาตราดังกล่าว เป็นการให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้สามารถออกประกาศลด ยกเว้น หรือเรียกเก็บอากรพิเศษ ซึ่งถือเป็นเครื่องมือหนึ่งของรัฐในการดำเนินการให้เป็นไปตามนโยบายของรัฐ อีกทั้ง ยังเป็นไปเพื่อประโยชน์ในการบริหารประเทศเนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดวัตถุประสงค์ที่จะยกเว้นภาษีศุลกากรซึ่งสามารถกระทำได้อีกต่อเมื่อมีวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

1. เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ
2. เพื่อความผาสุกของประชาชน
3. เพื่อความมั่นคงของประเทศ

¹ กฤษฎา ทองธรรมชาติ, ความรู้ทั่วไปด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ดี, 2537), หน้า 121-122.

² นิตารัตน์ สุทธิทรัพย์, “ความไม่เหมาะสมของการยกเว้นอากรสำหรับภาชนะบรรจุของตามภาค 4 ประเภท 19 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530,” (เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558), หน้า 8-10.

³ มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตรา ศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ ไม่เกิน ร้อยละหาลิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่งให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

โดยการใช้อำนาจดังกล่าวสามารถทำได้ 3 วิธี คือการประกาศลดอัตราอากรของใดๆ จากที่ได้ประกาศกำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือการยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ และการเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ ไม่เกินร้อยละ 50 ของอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น

ข้อสังเกตประการหนึ่งซึ่งถือเป็นข้อจำกัดในการใช้อำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ในการออกประกาศกำหนดลด ยกเว้น หรือเรียกเก็บอากรพิเศษ คือวัตถุประสงค์ในการออกประกาศดังกล่าว จะต้องเป็นไปตามกรอบที่กำหนดไว้โดยกฎหมายเท่านั้น กล่าวคือ วัตถุประสงค์ในการยกเว้นอากรจะต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือเพื่อความผาสุกของประชาชน หรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือนิยามไว้อย่างชัดเจนว่ามีความหมายจำกัดไว้เพียงใด ไม่มีการกำหนดคำอธิบายหรือวิเคราะห์ความหมายไว้ แต่หากแปลตามความหมายทั่วไปจะได้รับความหมายที่กว้าง จึงอาจกล่าวได้ว่าแทบจะไม่จำกัดโอกาสในการประกาศยกเว้นอากรตามมาตรา⁴ ดังนั้น ผู้ใช้อำนาจ ได้แก่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะใช้อำนาจเกินขอบเขตไม่ได้หรือใช้เพื่อความมั่นคงของบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มบุคคลไม่ได้⁵ ทั้งนี้ การใช้อำนาจต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีอีกด้วย

การออกประกาศตามมาตราดังกล่าวนี้จะมีผลบังคับก็ต่อเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา แต่หากประกาศดังกล่าวกำหนดเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ใดไว้ เช่น กำหนดว่าต้องไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เช่นนี้ ไม่จำเป็นต้องออกประกาศในราชกิจจานุเบกษา เพียงแต่ออกประกาศกรมศุลกากรให้ทราบโดยทั่วไปก็เพียงพอ⁶

ตัวอย่างประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 3) ประกาศในราชกิจจานุเบกษาวันที่ 23 มีนาคม 2563 ได้ระบุข้อความตอนต้นว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ” อันมีสาระสำคัญเป็นการยกเว้นอากรสำหรับของไม่ว่าจะจัดอยู่ในพิกัดประเภทใดที่นำเข้ามาเพื่อผลิตเป็นหน้ากากชนิดที่ใช้ในห้องผ่าตัดตามประเภทย่อย 6307.90.40 และหน้ากากกรองฝุ่น หมอกควัน หรือสารพิษ บรรดาที่เป็นอุปกรณ์เพื่อความปลอดภัยตามประเภทย่อย 6307.90.90 และมีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการยกเว้นอากรให้ เป็นไปตามที่ระบุในประกาศดังกล่าว โดยกำหนดให้ของที่ได้รับยกเว้นตามประกาศนี้จะต้องนำไปใช้เพื่อผลิต หน้ากากชนิดที่ใช้ในห้องผ่าตัดตามพิกัดที่กำหนดภายในกำหนดเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่น่าของเข้าเท่านั้น และหากปรากฏในภายหลังว่าของที่ได้รับการยกเว้นอากรไม่สามารถหรือมิได้นำไปใช้ผลิตภายในกำหนดเวลาหนึ่ง

⁴ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 42.

⁵ กฤษฎา ทองธรรมชาติ, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ดี, 2537), หน้า 245.

⁶ ชูชาติ อัครโรจน์, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), หน้า 429.

ปีนับแต่วันที่นำของเข้า ผู้นำเข้าจะต้องชำระอากรตามปกติ หรือส่งของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร และเงื่อนไขอีกประการหนึ่งคือ ผู้ขอใช้สิทธิยกเว้นดังกล่าวจะต้องยื่นขออนุมัติก่อนการนำเข้าและจะได้รับการยกเว้นเมื่อได้รับอนุมัติแล้วเท่านั้น นอกจากนี้ การยกเว้นอากรตามประกาศนี้มีการกำหนดระยะเวลาคือให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป ได้แก่วันที่ 24 มีนาคม 2563 และให้สิ้นผลใช้บังคับในวันที่ 20 กันยายน 2563

จากตัวอย่างประกาศกระทรวงการคลังข้างต้นที่ได้มีการระบุวัตถุประสงค์ว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ” นั้น กล่าวคือ ในขณะที่ผู้เขียนกำลังศึกษาค้นคว้าเพื่อจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้อยู่ นั้น สถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัสโควิด-19 (COVID-19) กำลังทวีความรุนแรงและประเทศไทยต้องเผชิญหน้ากับวิกฤตครั้งใหญ่ ทั้งในเรื่องจำนวนผู้ป่วยที่เกินศักยภาพของสาธารณสุขที่จะรองรับได้ ปัญหาการขาดแคลนอุปกรณ์ป้องกันการติดเชื้อหรืออุปกรณ์ทางการแพทย์เพื่อสนับสนุนการทำงานของบุคลากรทางการแพทย์ สถานที่รองรับผู้ป่วย รวมไปถึงปัญหาด้านอื่นๆ ซึ่งส่งผลกระทบต่ออย่างมหาศาลต่อเศรษฐกิจของประเทศไทยและเศรษฐกิจโลก ดังนั้น เมื่อประเทศตกอยู่ในสถานการณ์วิกฤตเช่นนี้ หน่วยงานทุกภาคส่วนทั้งรัฐและเอกชนจึงต้องร่วมมือกันเพื่อแก้ไขปัญหาทำให้ประเทศไทยสามารถผ่านพ้นวิกฤตไปได้ และเพื่อเป็นการบรรเทาปัญหาการขาดแคลนอุปกรณ์ทางการแพทย์ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงได้มีการกำหนดมาตรการเพื่อช่วยเหลือ นั่นคือ การยกเว้นอากรสำหรับการนำเข้าของที่เกี่ยวข้องกับการผลิตหน้ากากอนามัย อุปกรณ์ทางการแพทย์ ยารักษาโรค และของอื่นๆ ทั้งนี้ โดยเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการประกาศยกเว้นอากรนั้นคือ “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ” นั่นเอง

นอกจากนี้ ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวยังมีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเป็นการเฉพาะในการยกเว้นอากรรวมอยู่ด้วย แต่อย่างไรก็ตาม นอกจากหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเฉพาะที่กำหนดในประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวแล้ว ก็ยังมีประกาศกรมศุลกากรที่ 144/2560 เรื่องหลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 รวมถึงประกาศแก้ไขอีกหลายฉบับที่ออกมาเพื่อกำหนดรายละเอียดของหลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการดำเนินการเพื่อขอยกเว้นอัตราศุลกากร เช่น การยื่นคำร้อง สถานที่ยื่นคำร้อง การกำหนดพิกัดศุลกากร รายละเอียดคุณสมบัติของที่ได้รับยกเว้นอากร เป็นต้น ที่ผู้นำเข้าของจะต้องปฏิบัติตามให้ถูกต้องครบถ้วนจึงจะได้รับยกเว้นอากรตามประกาศ

สำหรับการพิจารณาหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการยกเว้นอากร รวมไปถึงการลดและเพิ่มอากรจะเป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกประกาศไว้ ซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวจะต้องมีลักษณะเป็นการควบคุมการยกเว้นอากรให้อยู่ในขอบเขตอันเป็นความมุ่งหมายที่ยกเว้นอากรดังกล่าวเท่านั้น เช่น ของที่ได้รับยกเว้นอากรจะต้องอยู่ในลักษณะใด หรือมีวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้เป็นอย่างใด หรือการกำหนดฐานะ

คุณสมบัติ หรือวิธีปฏิบัติของผู้นำเข้า หรือหลักเกณฑ์และเงื่อนไขอื่น ๆ ที่เห็นว่าจำเป็นเพื่อความแน่นอนว่าการ ยกเว้นอากรจะทำให้เกิดประโยชน์ตามเจตนารมณ์ของการออกประกาศยกเว้นดังกล่าว⁷

นอกจากนี้การกำหนดลด ยกเว้นหรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นจะกำหนดให้ชัดหรือแย้งกับ กฎหมายว่าด้วยศุลกากรไม่ได้

3.3.2 การยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

บทบัญญัติแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เป็นกฎหมายที่กำหนด หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีศุลกากรซึ่งจะมีการกำหนดชนิด ประเภท ลักษณะ วิธีการ และอัตรา ภาษีศุลกากรของของแต่ละประเภทซึ่งรวมไปถึงกรณีของการยกเว้นอากร ทั้งการยกเว้นอากรตามพิกัดอัตรา ศุลกากรภาค 2 และภาค 3 ซึ่งได้ระบุไว้ในส่วนของอัตราภาษีอากรว่า “ไม่ต้องเสียอากร” ด้วย โดยบรรดาค่า ภาษีศุลกากรที่ให้จัดเก็บ ลด ยกเว้น หรือเรียกเก็บอากรเพิ่มพิเศษตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะต้องสอดคล้องกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ดังนั้น ของ หรือวัตถุใดที่มีการนำเข้ามาในราชอาณาจักรแม้ว่าโดยหลักแล้วจะต้องเสียอากรขาเข้า แต่หากมีการจำแนก เข้าพิกัดที่ระบุว่าไม่ต้องเสียอากรตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ก็จะได้รับยกเว้นอากร⁸

การยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จัดว่าเป็นการ ยกเว้นอากรที่มีความสำคัญและมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน เพราะของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรส่วนใหญ่แล้วจะปรากฏอยู่ในภาค 4 นี้ อีกทั้งยังเป็นการยกเว้นเพราะเหตุแห่ง วัตถุประสงค์ในการนำเข้าหรือส่งออก หรือเพราะเหตุแห่งสภาพหรือฐานะของการใช้ของนั้น ซึ่งของที่ได้รับ ยกเว้นอากรตามภาค 4 ของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ณ ปัจจุบันมีทั้งหมด 19 ประเภท และประเภทที่เป็นประเด็นที่น่าสนใจที่ผู้เขียนนำมาศึกษาได้แก่ ประเภทที่ 5 และประเภทที่ 12 ดังจะได้ วิเคราะห์ถึงเหตุผลและหลักเกณฑ์ของการยกเว้นอากรแต่ละประเภทดังนี้

3.3.2.1 ประเภท 5 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

ประเภท 5 เป็นการกำหนดยกเว้นอากรสำหรับของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อม ตนสำหรับใช้เองหรือใช้ในวิชาชีพมีจำนวนพอสมควรฐานะ ซึ่งบัญญัติว่า

⁷ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 42.

⁸ กฤษฎา ทองธรรมชาติ, ความรู้ทั่วไปด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ดี, 2537), หน้า 248.

“ของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนสำหรับใช้เองหรือใช้ในวิชาชีพและมีจำนวนพอสมควรแก่ฐานะ เว้นแต่รถยนต์ อาวุธปืนและกระสุนปืน และเสปียง แต่สุรา บุหรี่ ซิการ์ หรือยาเส้น ซึ่งเป็นของส่วนตัวที่ผู้เดินทางนำเข้ามาพร้อมกับตนนั้น อธิบดีกรมศุลกากรอาจออกข้อกำหนดยกเว้นอากรให้ได้ตามที่เห็นสมควรเป็นแห่งๆ ไปแต่ต้องไม่เกินปริมาณ ดังนี้

(ก) บุหรี่สองร้อยมวน หรือซิการ์หรือยาเส้นอย่างละสองร้อยห้าสิบกกรัม หรือหลายชนิดรวมกันมีน้ำหนักทั้งหมดสองร้อยห้าสิบกกรัม แต่ทั้งนี้บุหรี่ต้องไม่เกินสองร้อยมวน

(ข) สุราหนึ่งลิตร”

เมื่อพิจารณาลักษณะของการยกเว้นอากรตามประเภทนี้ เป็นการยกเว้นอากรจากการนำเข้าของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมตน ซึ่งบุคคลที่จะได้รับการพิจารณายกเว้นอากรตามประเภทนี้ได้แก่ คนต่างด้าวหรือคนไทยที่เดินทางไปมาระหว่างประเทศไทยและต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการชั่วคราวหรือเป็นการย้ายภูมิลำเนา โดยของที่นำเข้ามาในประเทศไทยจะต้องไม่เกินหนึ่งเดือนก่อนที่ผู้นำของเข้าจะเข้ามาถึง หรือไม่เกินหกเดือนนับแต่วันที่ผู้นำเข้าของมาถึง ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจการขยายกำหนดระยะเวลาที่กล่าวมาข้างต้นได้เมื่อเห็นว่ามีความผิดปกติพิเศษ และของที่ได้รับยกเว้นอากรจะต้องเป็นของที่นำเข้ามาใช้เองหรือใช้ในวิชาชีพ เช่น เสื้อผ้า เครื่องนุ่งห่ม นาฬิกาข้อมือ เครื่องดนตรีที่ใช้ประกอบอาชีพ หรืออุปกรณ์กีฬา เป็นต้น แต่ของที่กล่าวมาแล้วข้างต้นจะต้องมีจำนวนพอสมควรแก่ฐานะ นั่นคือไม่มีการกำหนดปริมาณหรือมูลค่าไว้ตายตัว แต่ของนั้นจะต้องพิจารณาตามฐานะของผู้นำเข้าประกอบด้วย อย่างไรก็ตาม มีของบางประเภทที่แม้ว่าจะเป็นของใช้ส่วนตัวแต่ก็ไม่ได้รับยกเว้นอากรตามบทบัญญัติแห่งภาค 4 นี้ ซึ่งได้แก่รถยนต์ อาวุธปืนและกระสุนปืน และเสปียง⁹

ในกรณีของการนำเข้าสุราซึ่งเป็นของส่วนตัวที่ผู้เดินทางนำเข้ามาพร้อมกับตน หากปริมาณที่นำเข้าไปตามที่กำหนดในภาค 4 นี้ คือ “สุราไม่เกินหนึ่งลิตร” จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าทันทีโดยไม่ต้องขออนุญาตจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอีก นอกเหนือจากภาษีศุลกากรแล้ว ผู้นำเข้ายังได้รับ

⁹ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 149-150.

ยกเว้นภาษีสรรพสามิต¹⁰ ได้รับยกเว้นจากการต้องได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต¹¹ และยกเว้น แสตมป์สรรพสามิต¹² อีกด้วย แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากสุราเป็นของที่ถูกควบคุมการนำเข้าไว้โดยกฎหมาย เฉพาะหลายฉบับ ดังนั้น ผู้นำเข้าสุราจะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกฎหมายหลาย ฉบับควบคู่กันด้วย

ในส่วนของกรนำเข้าสุราเกินกว่าหนึ่งลิตร ผู้นำเข้าจะต้องได้รับใบอนุญาตจากเจ้า พนักงานสรรพสามิตและต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้และจะได้รับการยกเว้นอากรหรือ ยกเว้นภาษีที่เกี่ยวข้องก็ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกฎหมายเท่านั้น

3.3.2.2 ประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

ประเภท 12 เป็นการกำหนดยกเว้นอากรสำหรับของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่ เกินที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนด ซึ่งบัญญัติว่า

“ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกินที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนดด้วย ความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงคลัง”

¹⁰ มาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต บัญญัติว่า “ของนำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคที่ ๖ ด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตาม กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย โดยถือตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเดียวกับที่บัญญัติไว้ใน กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดให้ของใดตามวรรคหนึ่ง เป็นของที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ได้โดย ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

¹¹ มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้ผู้ใดนำสุราเกินกว่าหนึ่งลิตรเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่จะได้รับ ใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต

การนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อเป็นตัวอย่างของหรือมิใช่เพื่อการค้า อธิบดีมีอำนาจผ่อนผันให้นำเข้ามาได้ ตามจำนวนและทาง ด้านศุลกากรที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา โดยไม่ต้องขอรับใบอนุญาต

บทบัญญัติในมาตรานี้ มิให้ใช้บังคับแก่ผู้ทำการตามหน้าที่ผู้ขนส่งโดยสุจริต”

¹² มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 บัญญัติว่า “ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรและต้องเสียภาษีสุราโดยปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะ บรรจุสุราตามอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง เว้นแต่สุรานั้นมีปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร และได้เปิดภาชนะที่บรรจุแล้ว การปิดแสตมป์สุราจะต้อง ปิดก่อนขนผ่านด้านศุลกากร แต่อธิบดีจะอนุญาตให้นำไปปิด ณ สถานที่อื่นในความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราตามความในมาตรา 22 ผู้ได้รับใบอนุญาตจะต้องปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะใหม่อีกกึ่งหนึ่ง”

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 191/2561 เรื่องหลักเกณฑ์ของที่ได้รับยกเว้นอากรตาม ประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดไว้ว่า ของที่นำเข้าซึ่ง แต่ละรายมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท ได้รับยกเว้นอากร ทั้งนี้ ราคา ให้ความหมายถึง ราคาศุลกากร

การยกเว้นอากรสำหรับการนำเข้าของตามประเภท 12 ไม่มีการกำหนดคุณสมบัติ หรือประเภทของไว้เป็นการเฉพาะ กล่าวคือ ไม่ว่าจะ เป็นของชนิดใดก็ตามที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาท และไม่ เป็นของต้องกักตัก หากมีการนำเข้าจากต่างประเทศจะได้รับยกเว้นอากร รวมถึงไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขสำหรับการขอยกเว้นอากรไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องพิจารณาประกอบหลักเกณฑ์ และพิธีการของประกาศกรมศุลกากรที่ 144/2560 เรื่องหลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและ ยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

3.4 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าของตามประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคที่มีการเปลี่ยนแปลงมาจากภาษีการค้า โดย จัดเก็บจากการขายของหรือการใช้บริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายใน ราชอาณาจักร รวมไปถึงการนำเข้าของ โดยมีการบัญญัติไว้ในมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะจัดเก็บจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นในประเทศและการนำเข้าเท่านั้น

สำหรับการนำเข้าของที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ความหมายของคำว่า “นำเข้า” ตามมาตรา 77/1(12) ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า “การนำเข้า” หมายความว่า นำของเข้ามาในราชอาณาจักร และให้ความหมายรวมถึงการนำของที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่า ด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออกด้วย¹³

การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการหรือไม่ก็ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะมาตรา 77/1(11) แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้บทวิเคราะห์คำศัพท์หรือนิยามคำว่า “ผู้นำ เข้า” ไว้ว่า “ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า” กรณีจึงต่างกับการขายของและการให้บริการที่ผู้ขายของ หรือผู้ให้บริการจะต้องเป็นผู้ประกอบการจึงจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากไม่ใช้การขายของหรือการ ให้บริการโดยผู้ประกอบการแล้วไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁴

¹³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท บิ๊กโพร์ เพรส จำกัด, 2552), หน้า 536-537.

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 537.

3.4.1 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าตามมาตรา 81(2) แห่งประมวลรัษฎากร

การนำเข้าของบางประเภทมีการกำหนดยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ตามมาตรา 81(2) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“มาตรา 81 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้

(2) การนำเข้าของดังต่อไปนี้

(ก) ของตาม (1) (ก) ถึง (ฉ)

(ข) ของจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะของที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(ค) ของที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ง) ของซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

ตามบทบัญญัติข้างต้นในมาตรา 81(2)(ค) ได้บัญญัติให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ของที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร กล่าวคือของใดก็ตามที่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้บัญญัติให้ยกเว้นอากรสำหรับการนำเข้าหรือได้ระบุไว้ในตารางพิกัดอัตราศุลกากรโดยกำหนดว่า “ไม่เสียอากร” ให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรด้วย

3.4.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกา

ตามบทบัญญัติมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้บรรดารัฐากรที่อยู่ภายใต้บังคับจะต้องถูกจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรทั้งหมด สามารถเรียกเก็บ ลดอัตราหรือยกเว้นได้โดยการตราพระราชกฤษฎีกาออกมากำหนดเป็นการเฉพาะ ทั้งนี้ ในบรรดารัฐากรตามประมวลรัษฎากรนั้น หมายความรวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ดังนั้น ในการกำหนดลดอัตราหรือยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถอาศัยอำนาจของมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

“บรรดารัฐฎาการประเภทต่างๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อ
การต่อไปนี้ได้ คือ

- (1) ลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่ง
หรือทั่วไป
- (2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อ
องค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลัก
ถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ
- (3) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การ
กุศลสาธารณะ การลดหรือยกเว้นตาม (1) (2) และ (3) นั้นจะตราพระราชกฤษฎีกา
ยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้”

จากบทบัญญัติข้างต้นเมื่อมีเหตุแห่งการลดอัตราหรือยกเว้นภาษีอันเนื่องมาจากเหตุกรณีใดๆ
กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป ตามบทบัญญัติของมาตรา 3(1) รัฐสามารถตราพระราช
กฤษฎีกาเพื่อลดอัตราหรือยกเว้นภาษีที่อยู่ในบังคับของประมวลรัษฎากรได้

3.4.3 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าโดยพระราชกฤษฎีกา

กิจการหรือการขายของหรือการให้บริการหรือการนำเข้าของที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม
พระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความในมาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น การนำเข้าของของสถานศึกษา
ของรัฐ สถานศึกษาของเอกชนที่จัดสถานศึกษาในระบบตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ หน่วยงานที่
กำหนดให้มีหน้าที่และวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษาและการวิจัยเป็นประโยชน์ต่อการศึกษา และสมาคมหรือ
มูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการวิจัยทางการศึกษา ซึ่งได้รับรองจากกระทรวงศึกษาธิการ จะได้รับยกเว้น
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดตามพระราช
กฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 422) พ.ศ. 2547 มาตรา 3¹⁵

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 560.

3.4.4 วัตถุประสงค์และมูลเหตุของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ที่อยู่นอกระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อขายของหรือให้บริการจึงไม่มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีขาย ขณะเดียวกันภาษีซื้อที่เสียภาษีจะไม่สามารถขอคืนจากกรมสรรพากรได้เช่นกัน อีกทั้ง ยังไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภพ. 30¹⁶

ในทางทฤษฎี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลเสียเกิดขึ้นหลายประการ เช่น ทำให้มีภาระภาษีซ้ำซ้อน อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งตามประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวงการคลัง หรือกฎหมายอื่นๆ เช่น กฎหมายศุลกากร จะมีวัตถุประสงค์และมูลเหตุดังนี้

1. เพื่อลดภาระของผู้มีรายได้น้อย โดยมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับของและบริการที่มีความจำเป็นแก่การครองชีพ และบริการเพื่อสวัสดิการสังคม เช่น อาหารที่ยังไม่แปรรูป การคมนาคมขนส่งในราชอาณาจักร การให้บริการสุขภาพและบริการทางการศึกษาในโรงเรียน

2. เพื่อส่งเสริมศิลปวัฒนธรรมการศาสนาและการกุศล โดยมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับ การขายหนังสือ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร ห้องสมุด งานศิลปะ กีฬาสมัครเล่น กิจกรรมเพื่อการศาสนาและการกุศล

3. เพื่อความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ โดยมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับของที่บุคคลในคณะทูตนำเข้ามาจากต่างประเทศ

4. เพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยมีการยกเว้นภาษีปัจจัยการผลิตต่างๆ และบริการที่มีลักษณะคล้ายการใช้แรงงาน เช่น ที่ดิน บริการข้อมูลของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ นักร้อง นักแสดง และนักวิจัย เป็นต้น

5. เพื่อความสะดวกในการบริหาร โดยได้มีการยกเว้นให้แก่กิจการที่มีขนาดเล็ก (รายรับไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี) ซึ่งเป็นกิจการที่กระจุกกระจายและเก็บภาษีได้ยาก ทำให้การบริหารจัดเก็บยาก และได้ภาษีไม่คุ้มกับต้นทุนการจัดเก็บ¹⁷

¹⁶ อภิภา ประยูรวงศ์เกษม, “ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการรักษาพยาบาล ศึกษากรณีการรักษาพยาบาลที่เป็นการเสริมความงาม,” (เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 20.

¹⁷ อมรศักดิ์ พงศ์พุดต์, การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ขนพิมพ์ 50 จำกัด, 2556), หน้า 1-26.

3.5 การยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

ตามหลักแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จะมีการกำหนดให้ของบางประเภท อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต เมื่อเข้าลักษณะตามที่กำหนดโดยกฎหมายแล้ว จึงจะพิจารณาต่อไปว่า ของนั้นๆ จะได้รับยกเว้นภาษี คื่นภาษี หรือลดอัตราภาษีและลดหย่อนภาษีไว้หรือไม่ อย่างไร ซึ่งการยกเว้นภาษีนั้นเป็นมาตรการในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อบุคคลหรือองค์กรที่จะพึงได้รับสิทธิประโยชน์นั้นทั้งทางตรงและทางอ้อม ด้วยเหตุผลทางเศรษฐกิจ สังคม หรือเหตุผลอื่นใด ซึ่งการยกเว้นภาษีสรรพสามิตได้มีการกำหนดไว้ทั้งในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และกฎหมายอื่นๆ ส่วนในกรณีของการลดหย่อน การลดอัตรา และการคืนภาษีนั้น โดยหลักแล้วจะกำหนดไว้เฉพาะในพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เท่านั้น

การยกเว้นภาษีสรรพสามิตเป็นมาตรการที่ใช้สำหรับการยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียให้แก่บุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น ดังนั้น การยกเว้นภาษีจึงไม่อาจที่ยกเว้นให้แก่บุคคลอื่นนอกจากผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีได้ สำหรับกรณีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จึงต้องยกเว้นให้แก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้า หรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบางกรณีจะมีผลโดยทางอ้อมต่อบุคคลอื่นด้วย เช่น การยกเว้นภาษีสำหรับน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่นำไปใช้ในอุตสาหกรรมปิโตรเคมี ผู้ที่ได้รับยกเว้นคือผู้ประกอบการปิโตรเคมีที่จะได้รับน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันไปใช้ในอุตสาหกรรมของตนโดยปลอดภาษี¹⁸

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดเรื่องการยกเว้นภาษีสรรพสามิตไว้ดังนี้

3.5.1 การยกเว้นภาษีจากการนำเข้ามาตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

การนำเข้าของที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตที่มีคุณสมบัติ วัตถุประสงค์ ขนาด ปริมาณ หรือลักษณะบางประเภทจะได้รับการกำหนดยกเว้นภาษีสรรพสามิตไว้ตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ดังนี้

¹⁸ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), หน้า 199-201.

“มาตรา 102 ของนำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคที่ 4 ด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย โดยถือตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเดียวกับที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดให้ของใดตามวรรคหนึ่ง เป็นของที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ได้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

การยกเว้นภาษีตามบทบัญญัติข้างต้นนี้ กฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับการยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งถ้ามิได้กำหนดไว้เช่นนี้ก็จะทำให้ของที่ได้รับยกเว้นอากรที่ระบุไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรภาคที่ 4 ด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรอาจจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต ทำให้การยกเว้นภาษีไม่สอดคล้องกันทั้งๆ ที่เป็นของลักษณะเดียวกัน ดังนั้น หากของใดที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตและเป็นของที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ก็จะได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 102 นี้ด้วย

ทั้งนี้ ของที่นำเข้าที่ได้จำแนกประเภทไว้ในภาคที่ 4 ด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร คือ ของที่นำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาค 4 ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งจำแนกของที่ได้รับการยกเว้นอากรไว้ 19 ประเภท¹⁹ ดังนี้

ประเภท 1 ของที่ส่งออก รวมทั้งของที่ส่งกลับออกไป ซึ่งนำกลับเข้ามาภายใน 1 ปี โดยไม่เปลี่ยนแปลง ลักษณะหรือรูปแต่ประการใดและในเวลาที่ส่งออกนั้นได้รับใบสุทธินำกลับเข้ามาแล้ว

ประเภท 2 ของที่นำเข้ามาในประเทศไทยซึ่งได้เสียอากรไว้ครบถ้วนแล้ว และภายหลังส่งกลับออกไปซ่อม ณ ต่างประเทศหากนำกลับเข้ามาภายใน 1 ปี หลังจากที่ได้รับใบสุทธินำกลับเข้ามา ซึ่งได้ออกให้ในขณะที่ส่งออกแล้ว หรือของที่ได้รับอนุญาตให้นำออกไปผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใด ณ ต่างประเทศ หากนำกลับเข้ามาภายใน 1 ปี นับจากวันที่ได้รับอนุญาตให้นำออกไป

ประเภท 3 ของที่นำเข้ามาพร้อมกับตนหรือนำมาเป็นการชั่วคราว และจะส่งกลับออกไปภายในไม่เกิน 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่นำเข้ามา ดังรายการต่อไปนี้

- (ก) ของที่ใช้ในการแสดงละครหรือการแสดงอย่างอื่นที่คล้ายกันซึ่งผู้แสดงที่ท่องเที่ยวเข้ามา

¹⁹ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 4 ว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร

- (ข) เครื่องประกอบและของใช้ในการทดลองหรือการแสดงเพื่อวิทยาศาสตร์หรือการศึกษา ซึ่งบุคคลที่เข้ามาในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว นำเข้ามาเพื่อจัดการทดลองหรือแสดง
- (ค) รถสำหรับเดินบนถนน เรือ และอากาศยาน บรรดาที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตน
- (ง) เครื่องถ่ายรูปและเครื่องบันทึกเสียง ซึ่งบุคคลที่เข้ามาในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว นำเข้ามาเพื่อใช้ถ่ายรูปหรือบันทึกเสียงต่างๆ แต่ฟิล์มและแผ่นสำหรับถ่ายรูปหรือสิ่งที่ใช้บันทึกเสียงซึ่งนำมาใช้ในการนี้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขและปริมาณที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด
- (จ) อาวุธปืนและกระสุนปืน ซึ่งบุคคลที่เข้ามาในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวนำเข้ามาพร้อมกับตน
- (ฉ) ของที่นำเข้ามาเป็นการชั่วคราว โดยมุ่งหมายจะแสดงในงานสาธารณะที่เปิดให้ประชาชนดูได้ทั่วไป
- (ช) ของที่นำเข้ามาเพื่อซ่อม แต่ต้องปฏิบัติภายในเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด
- (ซ) ตัวอย่างของ นอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 14 ซึ่งบุคคลที่เข้ามาในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวนำเข้ามาพร้อมกับตน และมีสภาพซึ่งเมื่อจะส่งกลับออกไปสามารถตรวจได้แน่นอนว่าเป็นของอันเดียวกับที่นำเข้ามา แต่ต้องมีปริมาณ หรือค่า ซึ่งเมื่อรวมกันเข้าแล้วไม่เกินกว่าที่จะเห็นได้ว่าเป็นตัวอย่างตามธรรมดา
- (ฌ) เครื่องมือและสิ่งประกอบ สำหรับงานก่อสร้าง งานพัฒนาการ รวมทั้งกิจการชั่วคราว ใช้อื่น ตามที่อธิบดีกรมศุลกากรจะเห็นสมควร

ประเภท 4 รางวัลและเหรียญตราที่ทางต่างประเทศมอบให้แก่บุคคลที่อยู่ในราชอาณาจักร เพื่อเป็นเกียรติ ในความดีเด่นทางศิลปะ วรรณกรรม วิทยาศาสตร์ การกีฬา หรือบริการสาธารณะ หรือ เพื่อเป็นเกียรติประวัติในความสำเร็จหรือพฤติกรรมอันเป็นสาธารณประโยชน์

แต่เฉพาะรางวัลนั้นจะต้องอยู่ในดุลพินิจของอธิบดีกรมศุลกากรที่จะพึงพิจารณา ตามแต่จะเห็นสมควรอีกส่วนหนึ่งด้วย

ประเภท 5 ของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนสำหรับใช้เองหรือใช้ในวิชาชีพและมีจำนวนพอสมควรแก่ฐานะ เว้นแต่รถยนต์ อาวุธปืนและกระสุนปืน และเสบียง แต่สุรา บุหรี่ ซิการ์ หรือยาเส้น ซึ่งเป็นของส่วนตัวที่ผู้เดินทางนำเข้ามาพร้อมกับตนนั้น อธิบดีกรมศุลกากร อาจออกข้อกำหนดยกเว้นอากรให้ได้ตามที่เห็นสมควรเป็นแห่งๆ ไปแต่ต้องไม่เกินปริมาณ ดังนี้

- (ก) บุหรี่สองร้อยมวน หรือซิการ์หรือยาเส้นอย่างละ 250 กรัม หรือหลายชนิด รวมกันมีน้ำหนักทั้งหมด 250 กรัม แต่ทั้งนี้บุหรี่ต้องไม่เกิน 200 มวน
- (ข) สุราหนึ่งลิตร

ประเภท 6 ของใช้ในบ้านเรือนที่ใช้แล้ว ที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนเนื่องในการย้ายภูมิลำเนา และมีจำนวนพอสมควรแก่ฐานะ

ประเภท 7 ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของอากาศยานหรือเรือ รวมทั้งวัสดุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ซ่อม หรือสร้างอากาศยานหรือเรือ หรือส่วนของอากาศยานหรือเรือดังกล่าว

ประเภท 8 น้ำมันเชื้อเพลิง น้ำมันหยอดเครื่อง และสิ่งที่ใช้ในการหล่อลื่นที่เติมในอากาศยานหรือในเรือ ที่มีขนาดเกินกว่าห้าร้อยตันกรอสส์ ซึ่งศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว

ประเภท 9 พืชผลที่ผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทยปลูกในเกาะดอนและที่ชายตลิ่งแม่น้ำซึ่งกั้นเขตแดนประเทศไทย

ประเภท 10 ของที่ได้เอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่กับองค์การสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาฉบับนานาประเทศ หรือทางการทูตซึ่งได้ปฏิบัติต่อกันโดยอัยาศัยไมตรี หรือตามความตกลงที่ประเทศไทยมีกับองค์การต่างประเทศเป็นการเฉพาะ

ประเภท 11 ของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปเพื่อบริจาคเป็นการสาธารณกุศลแก่ประชาชนโดยผ่านส่วนราชการหรือองค์การสาธารณกุศล หรือเป็นของที่นำเข้ามาเพื่อให้แก่ส่วนราชการ หรือองค์การสาธารณกุศลที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ทั้งนี้ไม่รวมถึง

- (ก) รถยนต์และยานยนต์ที่ออกแบบสำหรับขนส่งบุคคลไม่เกิน 9 คน รวมทั้งคนขับ เว้นแต่รถพยาบาล
- (ข) รถยนต์บรรทุกของชนิดแวนและชนิดปิกอัพและรถยนต์ที่มีลักษณะคล้ายกับรถดังกล่าว ที่มีน้ำหนักกรรวมน้ำหนักบรรทุก (จี.วี.ดับบลิว) เกิน 5 ตัน ที่มีเครื่องยนต์ที่มีไซ

เครื่องยนต์สันดาปภายในแบบลูกสูบที่จุดระเบิดด้วยการอัด (ดีเซลหรือกึ่งดีเซล) หรือที่จุดระเบิดด้วยประกายไฟ

ประเภท 12 ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกินที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ประเภท 13 ยุทธภัณฑ์ที่ใช้ในราชการ

ประเภท 14 ตัวอย่างของที่ใช้ได้แต่เพียงเป็นตัวอย่างและไม่มีราคาในทางการค้า

ประเภท 15 ภาชนะบรรจุของชนิดที่ใช้บรรจุของเพื่อความสะอาดหรือความปลอดภัยในการขนส่งระหว่างประเทศที่เรียกว่า “คอนเทนเนอร์” ซึ่งนำเข้าและจะส่งกลับออกไป ไม่ว่าจะโดยมีของบรรจุอยู่หรือไม่ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด

ประเภท 16 ของที่นำเข้ามาสำหรับคนพิการใช้โดยเฉพาะหรือใช้ในการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ประเภท 17 ของที่พิสูจน์ให้เป็นที่พอใจของอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายว่า เป็นของที่ต้องนำเข้ามาเพื่อใช้ในการประชุมระหว่างประเทศ และมีปริมาณพอสมควรแก่การนั้น ทั้งนี้ผู้นำของเข้าจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายกำหนด

ประเภท 18 ของส่งออกซึ่งพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดีกรมศุลกากรว่าเป็นของที่ได้นำเข้าไม่เกิน 2 ปีและยังมีได้เปลี่ยนแปลงลักษณะหรือรูปแต่ประการใด

ประเภท 19 ภาชนะสำหรับบรรจุของรวมทั้งอุปกรณ์ที่ใช้บรรจุ ยืด รััด กันกระแทก ไม่ว่าจะทำด้วยวัสดุใดๆ ก็ตามที่นำเข้ามาและจะส่งกลับออกไป ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด

ในส่วนของบทบัญญัติมาตรา 102 วรรคสอง ที่บัญญัติว่า “รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดให้ของใดตามวรรคหนึ่ง เป็นของที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ได้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา” กล่าวคือ แม้ว่าของที่ระบุไว้ทั้ง 19 ประเภทข้างต้นจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรและได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต แต่หากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีเห็นว่าของที่นำเข้าควรต้องเสียภาษีก็มีอำนาจในการออกประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้ของที่กำหนดไว้ใน 19 ประเภทข้างต้น เป็นของที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 นี้ได้

3.5.2 การยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

ของหรือของที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิตนั้น อาจมีข้อกำหนดให้ลดอัตราหรือยกเว้นภาษีได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งได้บัญญัติไว้ดังนี้

“รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้”

จากบทบัญญัติข้างต้น เป็นการให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีให้สามารถออกประกาศเพื่อลดอัตราหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับของหรือของใดๆ ที่เดิมอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสรรพสามิตโดยกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการสำรับการนั้นๆ ไว้ด้วยก็ได้ ทั้งนี้ วัตถุประสงค์ในการลดอัตราหรือยกเว้นภาษีจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ซึ่งได้แก่ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายสรรพสามิตมิได้มีการกำหนดนิยามของคำว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ” หรือ “เพื่อความผาสุกของประชาชน” ไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น การใช้ดุลยพินิจในการออกประกาศนี้จะต้องเป็นการใช้อำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังซึ่งได้รับความเห็นชอบและพิจารณาแล้วว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎหมายโดยคณะรัฐมนตรีด้วย

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีให้นำเข้าเพื่อทางการค้าตามกฎหมายศุลกากร

ในยุคปัจจุบันที่ผู้ประกอบการการค้าหรือการนำเข้าของมีอิสระในการดำเนินธุรกิจเป็นอย่างมาก ซึ่งเป็นผลมาจากความเจริญก้าวหน้าของเทคโนโลยีทำให้รูปแบบการทำธุรกิจเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าจะเป็นระบบสารสนเทศของการสื่อสาร หรือระบบขนส่งเคลื่อนย้ายที่รวดเร็ว ทำให้ผู้บริโภคสามารถเข้าถึงของได้โดยง่ายและมีทางเลือกมากยิ่งขึ้น การไม่จำกัดรูปแบบของธุรกิจทำให้ลักษณะธุรกิจมีความหลากหลายและแปลกใหม่ จึงทำให้การกำหนดยุทธศาสตร์ในการควบคุมการค้าดำเนินธุรกิจให้เป็นระเบียบแบบแผนและสามารถตรวจสอบได้เป็นโจทย์ที่ยากมากยิ่งขึ้นสำหรับรัฐบาลในปัจจุบัน

เพื่อให้สอดคล้องกับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไป จะเห็นได้ว่า ปัจจุบันหน่วยงานราชการต่างๆ ของประเทศไทยมีการพัฒนาระบบสารสนเทศในหน่วยงานให้มีความทันสมัยมากยิ่งขึ้น เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ประชาชน รวมถึงเพื่อให้การจัดการของหน่วยงานของรัฐเองมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น เช่น การที่กรมศุลกากรจัดทำระบบการลงทะเบียนแบบ Paperless ซึ่งเป็นการลดปริมาณการจัดเก็บเอกสารที่เป็นกระดาษ หรือการยื่นแบบฟอร์มเอกสารผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ต เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม นอกจากการพัฒนาระบบสารสนเทศภายในหน่วยงานแล้ว การปรับปรุงหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขในทางทฤษฎีที่ใช้ในการกำกับกิจการดังกล่าว ก็ควรได้รับการพัฒนาเพื่อให้เกิดความสอดคล้องควบคู่กันไปด้วย

เมื่อพิจารณาถึงประเด็นการนำเข้าของมายังประเทศไทย ซึ่งในปัจจุบันระบบการขนส่งระหว่างประเทศมีความรวดเร็ว สะดวก และผู้จำหน่ายหรือนำเข้าของสามารถจำหน่ายของผ่านช่องทางออนไลน์ไปยังผู้บริโภคโดยตรงได้อย่างง่ายดาย ทำให้ปริมาณการนำเข้าของซึ่งเป็นผลมาจากการทำธุรกิจแบบ B2C (Business to Consumer) มีจำนวนเพิ่มมากขึ้นมหาศาล ส่งผลให้รูปแบบของธุรกิจการนำเข้าของมีรูปแบบที่หลากหลายแปลกใหม่ ดังนั้น ประเด็นสำคัญที่ควรได้รับการพิจารณาคือ หลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขในการตรวจสอบเพื่อจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของในปัจจุบันมีประสิทธิภาพเพียงพอหรือไม่ กฎหมายที่ออกมาใช้บังคับสอดคล้องกับสถานการณ์และลักษณะของธุรกิจในปัจจุบันเพียงใด วิธีการดำเนินการจัดเก็บหรือยกเว้นภาษีสะดวกต่อการปฏิบัติหรือการเข้าถึงของประชาชนหรือไม่ ซึ่งโดยทั่วไปผู้ประกอบการนำเข้าของมาในราชอาณาจักรมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรสำหรับการนำเข้าของหลักๆ ทั้งหมด 3 ประเภทด้วยกัน ได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต (สำหรับของบางประเภท) ซึ่งหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจากการนำเข้าของแต่ละประเภทจะถูกควบคุมโดยกฎหมายหลายฉบับที่แตกต่างกัน

จากที่กล่าวมาแล้วในกรณีของอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของ ซึ่งได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต เมื่อมีการนำเข้าของหรือของเกิดขึ้น หน่วยงานที่มี

อำนาจในการจัดเก็บภาษีทั้ง 3 ประเภท คือ กรมศุลกากร กล่าวคือ กิจการใดก็ตามที่มีความเกี่ยวข้องกับการนำเข้าหรือส่งออกของ กรมศุลกากรจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร และจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิตด้วย นอกจากนี้ กรมศุลกากรยังมีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบ กำหนดรูปแบบเอกสารที่ต้องแสดงต่อเจ้าหน้าที่ หรือเก็บค่าธรรมเนียมต่างๆ รวมไปถึงรับค่าธรรมเนียมการประเมินแทนกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตอีกด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บและเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของทั้ง 3 หน่วยงาน

แต่อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากการให้อำนาจกรมศุลกากรในการจัดเก็บภาษีแทนแล้ว การกำหนดยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรยังมีผลเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตจากการนำเข้าของด้วย แม้ว่าของหรือของที่นำเข้ามาจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร หรืออยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิตก็ตาม

ในส่วนนี้ผู้เขียนจึงได้วิเคราะห์ปัญหาที่เกิดจากการกำหนดยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรที่กำหนดไว้ในภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งผู้เขียนได้นำมาเป็นประเด็นศึกษา ได้แก่ กรณีการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีให้นำเข้าเพื่อทางการค้าตามประเภท 5 และประเภท 12 นั้น เป็นการบัญญัติกฎหมายให้เกิดความยุ่งยากแก่การบังคับใช้ ซึ่งจะได้อธิบายต่อไปดังนี้

4.1 ปัญหาการใช้มาตรการยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากร

4.1.1 ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นอากรขาเข้าตามประเภท 5 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร

การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับการนำเข้าสุราไม่เกินหนึ่งลิตรซึ่งถือเป็นของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนสำหรับใช้เองหรือใช้ในวิชาชีพและมีจำนวนพอสมควรแก่ฐานะ ยังคงมีปัญหาในทางปฏิบัติเกิดขึ้น เนื่องจากสุราเป็นของที่ถูกควบคุมโดยกฎหมายหลายฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ทำให้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการพิจารณาในทางปฏิบัติมีความยุ่งยากและซ้ำซ้อน นอกจากนี้ แม้ว่ากิจการที่เกี่ยวข้องกับสุราจะถูกควบคุมโดยกฎหมายสรรพสามิตเป็นหลัก แต่เมื่อเป็นกรณีการนำเข้ากลับถูกจัดเก็บและยกเว้นภาษีโดยกรมศุลกากร ดังนั้น การกำหนดให้อำนาจหน่วยงานรัฐหลายหน่วยงานในการควบคุมดูแลกิจการประเภทเดียวกันควรจะต้องมีการกำหนดไว้อย่างเป็นระบบ ซึ่งปัญหาความซ้ำซ้อนของการกำหนดอำนาจและหน้าที่ในการออกกฎหมาย

ควบคุมการยกเว้นภาษีตามกรณีของประเภท 5 ของภาค 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มีดังต่อไปนี้

อำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดบุคคลผู้มีอำนาจและหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมายไว้ เช่น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อธิบดีกรมสรรพสามิต เจ้าพนักงานสรรพสามิต หรือพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกระทรวงการคลังหรือบุคคลอื่นที่ได้รับแต่งตั้งตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เป็นต้น จึงขอกล่าวถึงอำนาจและหน้าที่ของแต่ละบุคคลดังต่อไปนี้

1. อำนาจและหน้าที่ของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

โดยปกติตำแหน่งรัฐมนตรีจะมีอำนาจหน้าที่ในการปฏิบัติราชการ 2 ฐานะ คือ ฐานะที่หนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการบริหารตามนโยบายของรัฐบาลที่คณะรัฐมนตรีได้แถลงไว้ต่อรัฐสภาก่อนเข้าปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ ซึ่งเป็นเรื่องทางการเมืองที่รัฐมนตรีจะต้องรับผิดชอบต่อรัฐสภาถ้าหากมีการบริหารโดยไม่ปฏิบัติตามนโยบายก็จะมีกระบวนการตรวจสอบตามรัฐธรรมนูญในเรื่องการอภิปรายไม่ไว้วางใจ และในอีกฐานะหนึ่งจะเกี่ยวข้องกับการบริหารราชการประจำคือ การบริหารราชการแผ่นดินตามที่กฎหมายเฉพาะได้กำหนดอำนาจและหน้าที่ไว้ ได้แก่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะต้องมีหน้าที่ในการกำกับดูแลหน่วยงานราชการในสังกัด ซึ่งอำนาจและหน้าที่ของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังที่เกี่ยวข้องกับกิจการของกรมสรรพสามิต มีดังนี้

(1) แต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่และออกกฎกระทรวง ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ กับออกกฎกระทรวงกำหนดค่าธรรมเนียมและพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ไม่เกินอัตราที่นายพระราชบัญญัตินี้ หรือยกเว้นไม่เก็บค่าธรรมเนียม และกำหนดกิจการอื่นหรือออกประกาศ เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

บทบัญญัติข้างต้นเป็นการให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เพื่อควบคุมดูแลให้เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องบังคับใช้กฎหมายให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สำหรับการแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่นั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจพิจารณาว่าบุคคลใดควรจะได้รับแต่งตั้งให้เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมาย เพราะผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จะมีอำนาจค่อนข้างมากกว่าเจ้าพนักงานอื่นโดยทั่วไป จึงควรได้รับการแต่งตั้งจากรัฐมนตรีซึ่งเป็นผู้บริหารระดับสูง

ในกรณีของการออกกฎกระทรวงนั้น เป็นการให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการออกกฎกระทรวงซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองจากพระราชบัญญัติ โดยทั่วไปแล้วเรื่องที่ถูกกฎหมายกำหนดให้ออกกฎกระทรวงจะเป็นรายละเอียดซึ่งไม่อาจกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ กฎกระทรวงจึงเป็นกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหาร เพื่อให้สามารถออกกฎหมายหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายให้สอดคล้องกับภาวะของสังคมได้อย่างรวดเร็ว¹

(2) ออกประกาศเกี่ยวกับการลดอัตราหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิต ตามมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งบัญญัติว่า

“รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราหรือยกเว้น ภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุก ของประชาชน ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้”

บทบัญญัติข้างต้นเป็นการให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการออกประกาศเกี่ยวกับการเสียภาษีสำหรับของของบุคคลที่ได้รับสิทธิทางภาษี โดยของนำเข้าที่ได้รับการลดอัตราหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิต เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิหรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อประโยชน์อย่างใดที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ ซึ่งโดยปกติจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรด้วย

2. อำนาจและหน้าที่ของอธิบดีกรมสรรพสามิต

อำนาจและหน้าที่ในการปฏิบัติราชการของอธิบดีกรมสรรพสามิตมีลักษณะเป็นการปฏิบัติราชการประจำตามนโยบายของรัฐบาลตามที่กฎหมายกำหนดไว้ การที่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เนื่องจากเป็นภาษีที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรม

¹ ประกาศ คง.เอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), หน้า 251-253.

สรรพสามิต ดังนั้น คำว่า “อภิปตี” ตามความหมายของพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จึงหมายถึงเฉพาะอภิปตีกรมสรรพสามิตเท่านั้น โดยอำนาจและหน้าที่ของอภิปตีกรมสรรพสามิตที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของโดยมีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในกิจการดังต่อไปนี้

(1) การจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรกับเข้ามาในราชอาณาจักรหรือเขตปลอดอากร ตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

(2) การคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือนำเข้า ตามมาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

(3) การคืนเงินภาษีให้แก่ผู้นำเข้าที่เสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย ตามมาตรา 113 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

แต่อย่างไรก็ตาม ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเรียกเก็บและการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับของนำเข้า ซึ่งได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 16 กันยายน 2560 ออกโดยอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีสาระสำคัญ ดังนี้

(1) ให้การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับของที่นำเข้าตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพสามิต โดยให้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีสรรพสามิต ตามแบบที่กฎหมายว่าด้วยศุลกากรกำหนดไว้ และชำระภาษีสรรพสามิตในเวลาชำระอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(2) ในการรับของออกไปจากอารักขาของศุลกากร ให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีสรรพสามิต ตามแบบใบขนของขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรต่อกรมศุลกากร ในกรณีขอรับของไปก่อนต้องได้รับอนุมัติจากอภิปตีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอภิปตีมอบหมายตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร โดยให้ กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต หรือวางเงิน หรือหลักประกันอย่างอื่น หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน สำหรับภาษีสรรพสามิต แล้วแต่กรณี โดยปฏิบัติเช่นเดียวกับการเรียกเก็บอากรศุลกากร

(3) การคืนภาษีสรรพสามิต ตามมาตรา 111 และมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ให้กรมศุลกากรเป็นผู้คืนภาษีสรรพสามิตให้แก่ผู้นำเข้า

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า แม้ว่ากฎหมายสรรพสามิตจะให้อำนาจแก่อภิปตีกรมสรรพสามิตในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในกิจการที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต แต่ในที่สุดแล้ว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็มีการกำหนดให้อำนาจดังกล่าว เป็นหน้าที่ของกรมศุลกากรในการดำเนินการแทนกรมสรรพสามิต แต่ก็ไม่เป็นการยกเลิกอำนาจของอภิปตีกรมสรรพสามิตแต่อย่างใด

การให้อำนาจแก่หน่วยงานรัฐในการจัดเก็บภาษีหลายหน่วยงาน เพื่อให้จัดเก็บภาษีหรือกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการเรื่องภาษีเดียวกัน อาจทำให้เกิดความสับสนต่อประชาชนและผู้ที่เกี่ยวข้อง ทำให้การปฏิบัติตามมีความยุ่งยาก ต้องพิจารณากฎหมายหลายฉบับไล่เรียงกันเข้าใจยาก ซึ่งปัญหาเหล่านี้พิสูจน์ให้เห็นว่า ปัจจุบันกฎหมายและบทบัญญัติต่างๆ ที่ให้อำนาจแก่หน่วยงานรัฐเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีหรือการยกเว้นภาษี รวมถึงการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขต่างๆ ยังไม่เป็นไปตามแนวทางของหลักภาษีอากรที่ดี ซึ่งได้แก่ หลักความเป็นธรรม ความแน่นอน ความประหยัด และที่สำคัญที่สุด คือหลักความสะดวก

บทวิเคราะห์ปัญหา

ประการที่ 1 เนื่องจากการนำเข้า “สุราไม่เกินหนึ่งลิตร” ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามบทบัญญัติภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทำให้ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตด้วย ซึ่งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการปฏิบัติเพื่อให้ได้รับยกเว้นตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ถูกกำหนดขึ้นโดยกรมศุลกากรซึ่งเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บ ผู้เขียนเห็นว่า การที่กฎหมายนำข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสุราปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร ซึ่งเป็นของที่อยู่ความควบคุมของกรมสรรพสามิต ไปกำหนดไว้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2560 ตามกฎหมายศุลกากร ทำให้เกิดความสับสนและยุ่งยากต่อการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการดำเนินการจัดเก็บหรือยกเว้นภาษี ซึ่งโดยหลักแล้วหน่วยงานที่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการเหล่านี้ให้สอดคล้องกับกฎหมายสรรพสามิตและตรงตามเจตนารมณ์ของการควบคุมของดังกล่าวได้ ควรเป็นการกำหนดโดยกรมสรรพสามิตมากกว่าที่จะเป็นกรมศุลกากร

เมื่อกฎหมายได้ให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงคลังซึ่งมีอำนาจในการควบคุมดูแลในการกำหนดนโยบายหรือมาตรการการยกเว้นภาษีหรือการจัดเก็บภาษีทั้งในกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตด้วยกันอยู่แล้ว การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นอากรขาเข้าและภาษีสรรพสามิตจากการนำเข้าสุราไม่เกินหนึ่งลิตรดังกล่าว ควรอยู่ในการพิจารณาของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเพียงผู้เดียว เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนกันระหว่างอำนาจของกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต

ประการที่ 2 เนื่องจากการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับสุราไม่เกินหนึ่งลิตรซึ่งให้ถือเป็นของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนสำหรับใช้เองหรือใช้ในวิชาชีพและมีจำนวนพอสมควรแก่ฐานนั้น เป็นการกำหนดข้อยกเว้นอย่างไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย กล่าวคือ ตามบทบัญญัติยกเว้นอากรขาเข้าของกฎหมายศุลกากรดังกล่าว มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการยกเว้นอากรให้แก่ของส่วนตัวที่

เจ้าของนำเข้ามาใช้เองหรือใช้ในการประกอบวิชาชีพเท่านั้น แม้ว่าจะไม่ได้มีการกำหนดนิยามหรือความหมายของคำว่า “ของใช้ส่วนตัว” หรือ “ของใช้ในวิชาชีพ” ไว้โดยชัดเจน แต่การพิจารณาก็อยู่ในอำนาจของดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากร² ดังนั้น การที่นำข้อกำหนดยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับสุราไม่เกินหนึ่งลิตรไปบัญญัติรวมไว้กับการนำเข้ามาของส่วนตัวหรือของใช้ที่จำเป็นในการประกอบวิชาชีพนั้นเป็นการบัญญัติยกเว้นที่ไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎหมายในการยกเว้นอากรขาเข้านั้นๆ

ประการที่ 3 จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ในทางปฏิบัตินอกเหนือจากการนำเข้ามาสุราไม่เกินหนึ่งลิตรตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ การนำเข้ามาเนื่องจากเป็นของส่วนตัวของผู้เดินทางผ่านเขตแดนเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น การนำข้อยกเว้นดังกล่าวมาใช้ในวัตถุประสงค์อื่นเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการถูกเก็บอากรขาเข้าและภาษีสรรพสามิตจากการนำเข้ามาสุรามืออยู่เป็นจำนวนมาก เช่น การที่นักท่องเที่ยวชาวไทยเดินทางไปเที่ยวต่างประเทศเป็นการชั่วคราว ถือโอกาสในการซื้อของปลอดภาษีหรือซื้อสุราจำนวนไม่เกินหนึ่งลิตรแล้วนำกลับเข้ามาในประเทศไทยโดยได้รับยกเว้นทั้งอากรขาเข้าและภาษีสรรพสามิต มากไปกว่านั้นคือกลุ่มคนที่มีอาชีพเกี่ยวข้องกับการเดินทางระหว่างประเทศ เช่น นักบิน หรือลูกเรือตามสายการบินระหว่างประเทศต่างๆ ที่มีการเดินทางระหว่างประเทศอยู่เป็นประจำ มักจะใช้ข้อยกเว้นการจัดเก็บอากรขาเข้าดังกล่าวเป็นช่องทางในการนำเข้ามาสุราไม่เกินหนึ่งลิตร เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากรขาเข้าและภาษีสรรพสามิต หากพิจารณาโดยผิวเผิน อาจมองว่าการใช้ประโยชน์จากการยกเว้นอากรขาเข้าดังกล่าว มิได้สร้างความเสียหายแก่การจัดเก็บภาษีมักนักเนื่องจากเป็นเพียงคนกลุ่มน้อยเท่านั้น แต่หากมองในระยะยาวประกอบกับวัตถุประสงค์ในการกำหนดข้อยกเว้นที่แท้จริงตามกฎหมายนั้น จะพบว่าการกำหนดข้อยกเว้นตามบทบัญญัตินี้มีช่องว่างที่เห็นได้ชัด และอาจเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อธุรกิจบางประเภท เช่น ธุรกิจสัมปทานการขายของปลอดภาษีในท่าอากาศยาน เป็นต้น ดังนี้ จึงพิจารณาได้ว่า การกำหนดยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับสุราไม่เกินหนึ่งลิตรซึ่งให้ถือว่าเป็นของใช้ส่วนตัวนั้นยังมีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการปฏิบัติเพื่อรับการยกเว้นไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎหมาย

² สุกมาส โลหิตานนท์, “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับของนำเข้ามาในราชอาณาจักรที่ได้รับการยกเว้นอากรกรณีศึกษาของส่วนตัว,” (เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 80-81.

4.1.2 ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นอากรขาเข้าตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร

การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่บัญญัติไว้ในประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้น กำหนดไว้ว่า “ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกินที่อธิบดีกรมศุลกากร ประกาศกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงคลัง” ซึ่งตามประกาศกรมศุลกากรที่ 191/2561 เรื่องหลักเกณฑ์ของที่ได้รับยกเว้นอากรตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 กำหนดให้ “ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท ได้รับยกเว้นอากร” เป็นการกำหนดยกเว้นที่มีความไม่ชัดเจนทำให้สามารถบังคับใช้ได้ยากและไม่เกิดประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ อีกทั้ง ยังทำให้หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบมีอำนาจในการจัดการเกี่ยวกับการกีดกันการค้าต่าง ๆ ยุ่งยาก โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

อำนาจและหน้าที่ของอธิบดีกรมศุลกากร

ตามบทบัญญัติมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560³ บัญญัติให้ อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการเรียกให้ผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับการศุลกากร ให้ประกันอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อรับรองว่าจะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่เกี่ยวกับการศุลกากร และให้มีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการวางประกันดังกล่าวด้วย

นอกจากนี้ ในมาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ยังบัญญัติให้อธิบดีกรมศุลกากร มีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการนำเข้าหรือส่งออกของ เช่น การยื่นใบขนของ หรือการวางประกัน เป็นต้น ซึ่งประกาศกรมศุลกากรที่ 191/2561 ที่กำหนดให้ราคาของที่นำเข้าไม่เกิน 1,500 บาท ได้รับยกเว้นอากรขาเข้านั้น ออกโดยอาศัยอำนาจของมาตรา 51 นี้ ประกอบกับมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530⁴ ดังนั้น จะเห็นว่าการบัญญัติให้อำนาจแก่

³ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “อธิบดีอาจเรียกให้ผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับการศุลกากร ให้ประกันอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อรับรองว่าจะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่เกี่ยวกับการศุลกากร

การให้ประกันตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

⁴ มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตรา ศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้

อธิบดีกรมศุลกากรข้างต้น เป็นการให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการยกเว้นอากรขาเข้าโดยกว้าง กล่าวคือ ในปัจจุบันยังไม่มีกำหนดประเภท ชนิด ลักษณะหรือคุณสมบัติของ “ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท” ทำให้คำว่า “ของ” ตามบทบัญญัตินี้มีความหมายกว้างและไม่สามารถใช้การตีความโดยเคร่งครัดตามหลักของการตีความกฎหมายภาษาได้

บทวิเคราะห์ปัญหา

ประการที่ 1 การกำหนดยกเว้นอากรขาเข้าให้แก่ “ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท” โดยประกาศของอธิบดีกรมศุลกากรนั้น ก่อให้เกิดปัญหาคือไม่เหมาะสมและยากต่อการตีความซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้ถูกบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีสศกร เป็นกฎหมายที่กระทบต่อหน้าที่ในการเสียภาษีของประชาชน ดังนั้น เมื่อการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขของการบังคับใช้กฎหมายไม่มีความชัดเจน จะทำให้ตีความได้ยากทำให้การตีความเป็นไปโดยปราศจากหลักเกณฑ์ทางกฎหมายรองรับ เมื่อเป็นเช่นนี้ ปัญหาที่ตามมาอีกประการคือเป็นการเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรใช้ดุลพินิจในการตีความคำว่า "ของ" เพื่อพิจารณายกเว้นหรือไม่ยกเว้นอากรขาเข้าให้แก่ผู้นำเข้าของนั้นได้ ซึ่งจะเป็นการให้อิสระแก่การใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าหน้าที่มากเกินไปจนสมควร

นอกจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ศุลกากรควรมีความเรียบง่ายและสอดคล้องกันซึ่งเป็นไปตามระบบศุลกากรนานาชาติ โดยการนำหลักการควบคุมทางศุลกากรประกอบกับการบริหารความเสี่ยงมาบังคับใช้ แต่วิธีการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ศุลกากรของไทยในปัจจุบันยังขาดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่ดี อีกทั้ง ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะใช้วิธีการสุ่มตรวจของที่ถูกส่งเข้ามาผ่านทางไปรษณีย์หรือพัสดุระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นวิธีการที่ไม่มีความรัดกุมและไม่แน่นอน ซึ่งประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 ที่นำมาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัตินั้นได้อนุวัติมาจากอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยพิธีการศุลกากรที่เรียบง่ายและสอดคล้องกันซึ่งมีฐานะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ⁵ ก่อให้เกิดความไม่เหมาะสมในการพิจารณายกเว้นอากรขาเข้าใน “ของ” แต่ละกรณี เพราะไม่มีความแน่นอนในการให้ความหมายและไม่สามารถจัดเก็บหรือยกเว้นได้ตามความเป็นจริง

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรณคดีหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

⁵ สุภมาส โลหิตานนท์, “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับของนำเข้ามาในราชอาณาจักรที่ได้รับการยกเว้นอากรกรณีศึกษาของส่วนตัว,” (เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีสศกร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 82-83.

ประการที่ 2 แม้ว่าจะมีการกำหนดยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับการนำเข้าของที่มีราคาไม่เกิน 1,500 บาทข้างต้น แต่เพื่อให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามบทบัญญัติดังกล่าว ผู้นำเข้าจะต้องปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขให้ถูกต้องตามที่กรมศุลกากรได้ออกประกาศกำหนดด้วย ซึ่งตามประกาศกรมศุลกากรที่ 66/2561 เรื่องการปฏิบัติพิธีการศุลกากร ณ เขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ ได้มีการกำหนดเรื่องหลักเกณฑ์และพิธีการศุลกากรของการนำเข้าหรือส่งออกของโดยผู้ประกอบการเร่งด่วนซึ่งได้จดทะเบียนไว้กับกรมศุลกากร หรือผู้ที่รับบริการขนส่งของระหว่างประเทศทางไปรษณีย์หรือพัสดุ เช่น FedEx, UPS, DHL หรือ TNT นั้นเอง ซึ่งตามประกาศดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์ของการนำเข้าของที่แต่ละรายราคาซี.ไอ.เอฟ. ไม่เกิน 1,500 บาท ตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และต้องไม่เป็นของต้องห้ามต้องจำกัด ซึ่งในการดำเนินการผู้ประกอบการเร่งด่วนจะมีหน้าที่ในการจัดทำใบขนของขาเข้าในนามของผู้ประกอบการของเร่งด่วนและเมื่อผ่านการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ประกอบการเร่งด่วนจะดำเนินการนำไปส่งให้แก่ผู้นำเข้าต่อไป⁶ ซึ่งในการจัดทำใบขนของจะต้องมีการสำแดงราคาของของที่นำเข้าซึ่งผู้นำเข้าจะต้องเป็นผู้ระบุราคา โดยขั้นตอนนี้ยังคงมีประเด็นปัญหา ได้แก่ การสำแดงราคาเท็จโดยสำแดงราคาต่ำกว่า 1,500 บาท เพื่อหลีกเลี่ยงการถูกจัดเก็บอากรขาเข้าโดยใช้ประโยชน์จากข้อกำหนดยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร นอกจากนี้ ยังรวมไปถึงการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย

ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการพิจารณายกเว้นหรือตรวจสอบ “ของที่มีราคาไม่เกิน 1,500 บาท” โดยกรมศุลกากร ยังคงมีความบกพร่องและมีช่องว่างให้ผู้นำเข้าใช้เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีได้ ซึ่งเป็นผลทำให้การกำหนดยกเว้นไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎหมาย

ประการที่ 3 นอกจากการกำหนดยกเว้นตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จะมีช่องว่างทำให้การจัดเก็บอากรขาเข้าจากการนำเข้าของไม่มีประสิทธิภาพแล้ว บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 81(2)(ค) ได้บัญญัติให้การนำเข้าของที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากร ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรด้วย กล่าวคือ เมื่อของที่นำเข้าได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรแล้วก็มีผลเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าของดังกล่าวโดยอัตโนมัติ ดังนั้น นอกจากกรมศุลกากรจะเสียประโยชน์จากการจัดเก็บอากรขาเข้าจากของดังกล่าวแล้ว กรมสรรพากรก็ขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการยกเว้นดังกล่าวด้วยเช่นกัน

⁶ ประกาศกรมศุลกากรที่ 66/2561 เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากร ณ เขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ

4.2 ปัญหาและอุปสรรคของบุคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมายภาคีอากร

ปัญหาและอุปสรรคในส่วนของบุคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมายภาคีอากรที่เกิดกับบุคลากรภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรซึ่งได้แก่ กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต พนักงานสอบสวน พนักงานอัยการ และปัญหาของบทบัญญัติกฎหมายที่มีผลต่อการปฏิบัติหน้าที่ของบุคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมาย เมื่อเกิดปัญหาทางการใช้บังคับกฎหมายทางภาคีอากร หน่วยงานที่เกี่ยวข้องพยายามที่จะปัญหาในส่วนนั้นๆ ศาสตราจารย์ ดร. อัคราทร จุฬารัตน ได้แสดงข้อคิดที่ว่า “วิธีการคิดแก้ไขปัญหาที่ขอบทำกันเสมอวิธีหนึ่งคือ เสนอแก้ไขหรือเขียนกฎหมายขึ้นมาใหม่เพราะมักเข้าใจว่ากฎหมายอะไรถ้าตัวหนังสือที่เขียนนั้นไม่ได้พูดถึงเรื่องนั้นไว้ตรงๆ แล้ว ดูจะแปลกกันว่าใช้บังคับกับเรื่องนั้นไม่ได้ แล้วจะเกิดปัญหาขึ้นในวงผู้รู้กฎหมายตีความกันต่างๆ นานา จึงใช้วิธีการเขียนกฎหมายหรือแก้กฎหมายเสียให้ชัดเจนซึ่งไม่มีประเทศใดที่ตกอยู่ในสภาพเช่นนี้เพราะไม่มีใครที่สามารถจะเขียนกฎหมายให้ใช้ได้ตรงกับทุกกรณีที่จะเกิดขึ้นได้อันเป็นปัญหาของการใช้กฎหมายในประเทศไทย และด้วยเหตุนี้จึงมีกฎหมายมากจนซ้ำซ้อนกัน ทำให้เกิดปัญหาการใช้บังคับกฎหมายต่อไป”⁷ และเมื่อเกิดปัญหาอื่นๆ ตามมาก็จะมีการยกเลิกวิธีดังกล่าวและหาวิธีอื่นๆ ต่อไปซึ่งจุดนั้นนอกจากจะทำให้เกิดระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งต่างๆ ของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากร ที่มีมากมายทำให้ในบางครั้งผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี หรือเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นที่ไม่มีหน้าที่โดยตรงในเรื่องนั้น บางครั้งก็มีความที่จะทราบได้ว่าปัจจุบันใช้ระเบียบใดใช้บังคับอยู่ ระเบียบต่างๆ ก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้ปฏิบัติได้และทำให้ผู้ประกอบการปฏิบัติผิดพลาดในหลายเรื่องซึ่งทำให้มีผลกระทบต่อยอดรายได้ของรัฐที่ลดลงและเมื่อในภายหลังมีการตรวจพบมีการแก้ไขปัญหาในช่วงหนึ่งแต่ต่อมาก็เกิดปัญหาในลักษณะเดียวกันซึ่งในแต่ละครั้งทำให้ยอดรายได้ทางภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับลดลง

กรณีดังกล่าวสะท้อนให้เห็นถึงอุปสรรคของการใช้บังคับกฎหมายเนื่องจากในบางครั้งการแก้ไขปัญหาของกฎหมายฉบับหนึ่งอาจมีผลกระทบต่อกฎหมายอีกฉบับหนึ่งและยังเป็นช่องทางให้เกิดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเนื่องจากความซ้ำซ้อนในโครงสร้างบทบัญญัติของกฎหมายภาคีอากรและขาดการประสานงานระหว่างหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีในการแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้น

เนื่องจากภาระหน้าที่ของกรมศุลกากรที่มีหน้าที่ด้านการจัดเก็บภาษีอากร ดูแลการนำเข้าและการส่งออกให้เป็นไปตามกฎหมาย ตลอดจนงานภารกิจด้านการป้องกันและปราบปรามและการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางด้านภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการนำเข้าของ เพื่อมาบริโภคภายในประเทศเป็นคดีที่ต้องการความรวดเร็วในการดำเนินการให้มากที่สุด ดังนั้น หากมีกรณีพิพาทระหว่าง

⁷ อัคราทร จุฬารัตน, ข้อคิดในหัวข้อเรื่อง การบังคับใช้กฎหมาย, สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ ณ การประชุมนิติศาสตร์แห่งชาติ ครั้งที่ 2, หน้า 29. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

รัฐกับผู้เสียภาษีเกิดขึ้น จึงควรมีมาตรการทางกฎหมายที่มีประสิทธิภาพมารองรับเพื่อให้กรณีพิพาทจบลงโดยเร็วและยุติธรรมที่สุด

แต่ในบางครั้งการดำเนินการในคดีเกี่ยวกับภาษีการนำเข้าและส่งออกนอกจากจะใช้บังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายศุลกากรแล้ว กรมศุลกากรยังได้รับมอบหน้าที่ให้จัดเก็บภาษีแทนหน่วยงานอื่นดังเช่น ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับของที่นำเข้าเพื่อกรมสรรพสามิตและกรมสรรพสามิตมีคำสั่งกรมสรรพสามิตมอบหมายให้กรมศุลกากรดำเนินการเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต และตามประกาศกระทรวงการคลัง ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตเพื่อกรมสรรพากรโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ดังนั้น ในกรณีความผิดเกี่ยวกับของที่นำเข้า ตามกฎหมายศุลกากรจะมีความเกี่ยวข้องกับคดีความผิดตามกฎหมายสรรพสามิตและประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาพบว่าอุปสรรคที่สำคัญทางด้านโครงสร้างของกฎหมายทางภาษีอากร คือกรณีความผิดการหลีกเลี่ยงภาษีตามกฎหมายศุลกากร ไม่ว่าจะกระทำโดยวิธีใดๆ เช่น สำแดงเอกสารเป็นเท็จเพื่อชำระภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง หรือการลักลอบหนีศุลกากรจะมีโทษสำหรับความผิดนั้นด้วย โดยมีทั้งโทษปรับและโทษจำคุก ทั้งนี้ แล้วแต่ความหนักเบาแห่งข้อหาซึ่งการกระทำดังกล่าวจึงถือได้ว่าเป็นการกระทำผิดตามกฎหมายอาญาด้วยนอกจากผู้กระทำจะต้องชดใช้ในทางแพ่งคือชำระภาษีให้ครบถ้วนแล้วยังได้รับโทษทางอาญาด้วย การกระทำที่เข้าองค์ประกอบของความผิดตามหมวด 9 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จึงอาจเป็นการกระทำที่ผิดต่อกฎหมายหลายบทในคราวเดียวกัน เช่น อาจเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ตามบทกำหนดโทษในหมวด 3 บทกำหนดโทษ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เป็นต้น

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การนำเข้าของมาในราชอาณาจักรมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่กำกับดูแลหลักๆ อยู่ 3 หน่วยงานด้วยกัน ได้แก่ กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต ดังนั้น ในการออกกฎหมาย หลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีหรือยกเว้นภาษีสำหรับการนำเข้าของใดๆ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องอาศัยความสอดคล้องของอำนาจแต่ละหน่วยงานและความเหมาะสมในทางปฏิบัติเพื่อให้สะดวกต่อการบังคับใช้กฎหมาย และการบังคับใช้ในทางปฏิบัติควรจะต้องมีความสะดวกและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่แท้จริงของการยกเว้นดังกล่าวด้วย แต่อย่างไรก็ตาม จากกรณีศึกษาเกี่ยวกับการกำหนดยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีให้นำเข้าเพื่อทางการค้าตามประเภท 5 และประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 อันเป็นกรณีตัวอย่างของความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของกรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต พบว่าปัญหาที่คงยังเป็นประเด็นสำคัญได้แก่ การออกกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้าโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อบริโภคเป็นการส่วนตัวที่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ในการยกเว้นอากรและไม่มีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ เนื่องจากมีการนำเข้าเกินกว่าการบริโภคโดยปกติวิสัย รวมถึงปัญหาความซ้ำซ้อนของอำนาจระหว่างหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรด้วย

การกำหนดยกเว้นอากรสำหรับการนำเข้าของมาในราชอาณาจักรที่ได้กำหนดไว้ในภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่มีอยู่ด้วยกัน 19 ประเภทนั้น มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันไปตามแต่ละประเภท เช่น การยกเว้นอากรขาเข้าเนื่องจากของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้นๆ มิได้นำเข้ามาเพื่อบริโภคภายในประเทศ เช่น ของผ่านแดนหรือของถ่ายลำ เพราะเหตุการนำเข้ามาเพียงเพื่อเปลี่ยนยานพาหนะและส่งออกป็นอกราชอาณาจักร หรือการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีให้นำเข้าเพื่อทางการค้า เช่น ของใช้ส่วนตัวหรือของที่มีราคาต่ำ เป็นต้น ดังนั้น หากพิจารณาปริมาณและความถี่ในการนำเข้าของนั้นๆ เห็นว่ามีได้มีวัตถุประสงค์การนำเข้ามาเพื่อจำหน่าย ของดังกล่าวจึงควรได้รับยกเว้นอากรขาเข้าหรืออาจเป็นกรณีการยกเว้นอากรขาเข้าเนื่องจากการปฏิบัติตามกฎหมายระหว่างประเทศก็เป็นได้

ในกรณีการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีได้นำเข้าเพื่อทางการค้าตามประเภท 5 และประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิศัตตศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่ยังคงมีช่องว่างทำให้ผู้นำเข้าใช้เลียงภาษีนั้น จากการศึกษพบว่า การนำเข้าของที่ควรได้รับยกเว้นอากรตามบทบัญญัติดังกล่าวนี้ ควรเป็นของที่มีวัตถุประสงค์ในการนำเข้าเพื่อใช้สอยหรือบริโภคเป็นการส่วนตัวเท่านั้น โดยในการพิจารณาอาจพิจารณาจากปริมาณการนำเข้าและความถี่ในการนำเข้าของดังกล่าว แต่ในทางปฏิบัติกลับไม่เป็นเช่นนั้น เมื่อปริมาณในการนำเข้าของราคาต่ำมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นเกินกว่าจะเป็นการนำเข้าเพื่อบริโภคตามปกติวิสัย และกฎหมายที่ออกมาใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน นอกจากจะให้อำนาจหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนแล้ว ยังไม่มีความยืดหยุ่นทำให้ไม่สามารถปรับเปลี่ยนตามการเปลี่ยนแปลงของรูปแบบธุรกิจการนำเข้าในปัจจุบันได้ทันถ่วงทีอีกด้วย

จากปัญหาที่เกิดขึ้นทำให้การบังคับใช้กฎหมายยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีหน่วยงานรัฐที่มีอำนาจในการจัดการเข้ามาเกี่ยวข้องหลายหน่วยงาน และแต่ละหน่วยงานก็เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการควบคุมการใช้กฎหมายภาษีอากรทั้งสิ้น ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการนำเข้าเนื่องจากความซ้ำซ้อนและความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายหลายฉบับนั้น

แม้ว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จะได้รับการปรับปรุงแก้ไขใหม่แล้วก็ตาม แต่กฎหมายภาษีอากรที่ออกมาใช้บังคับในปัจจุบันมีจำนวนมากจนเกินไป ทั้งที่ออกมาในรูปแบบพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด รวมไปถึงประกาศกระทรวงฯ ประกาศกรมฯ และระเบียบต่างๆ ทำให้เกิดความสับสนและยุ่งยากต่อการใช้บังคับ นอกจากนี้ การให้อำนาจหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการภาษีอากรยังมีความซ้ำซ้อนและฟุ่มเฟือย กล่าวคือ เมื่อกฎหมายได้ให้อำนาจหน่วยงานของรัฐให้มีหน้าที่ในการจัดเก็บหรือยกเว้น หรือกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการหรือเงื่อนไขเกี่ยวกับกิจการภาษีอากรประเภทเดียวกัน ทำให้เกิดความไม่ชัดเจนของขอบอำนาจในการเข้ามากำกับและเป็นผลทำให้เกิดปัญหาการขาดเอกภาพของหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายภาษีอากร นอกจากนี้ ในปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรยังมีการบัญญัติออกมาใช้บังคับอยู่เรื่อยๆ แต่ก็ไม่ได้มีผลเป็นการยกเลิกกฎหมายบางฉบับในลักษณะเดียวกันที่ออกมาใช้บังคับก่อนทำให้กฎหมายภาษีอากรมีจำนวนมากเกินความจำเป็น และเป็นการใช้อำนาจซ้ำซ้อนกันระหว่างหน่วยงานรัฐที่มีอำนาจ ด้วยเหตุนี้จึงทำให้กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยไม่มีประสิทธิภาพมากพอ ซึ่งนอกจากจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่พึงจัดเก็บได้แล้ว ยังทำให้เกิดความไม่ธรรมต่อผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีอีกด้วย

นอกจากปัญหาและอุปสรรคที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แม้ว่าจะมีกฎหมายภาษีอากรออกมาใช้บังคับเป็นจำนวนมาก แต่ก็ยังมีช่องว่างในทางปฏิบัติอยู่มากพอสมควรที่ยังไม่สามารถแก้ไขได้ อีกทั้ง ปัญหาการใช้ประโยชน์จากช่องว่างทางกฎหมายในการเลี่ยงภาษีอากรก็มีเพิ่มมากขึ้นจากเดิม เนื่องจากในปัจจุบันรูปแบบในการทำธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปและมีความหลากหลายมากยิ่งขึ้น เช่น ในธุรกิจเกี่ยวกับการขนส่งหรือการค้าระหว่างประเทศ รวมไปถึงการให้บริการหรือการขายของผ่านช่องทางออนไลน์ หรือที่เรียกกันว่า E-Commerce Business เป็นต้น เมื่อรูปแบบของการทำธุรกิจมีความเปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย กฎหมายต่างๆ ที่ออกมาใช้บังคับก็ควรมีความยืดหยุ่นและควรได้รับการปรับปรุงเพื่อให้สอดคล้องกับรูปแบบของธุรกิจนั้นๆ ด้วย เพื่อให้การดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรจากธุรกิจหรือกิจการดังกล่าวมีประสิทธิภาพ เกิดความเหมาะสม และที่สำคัญต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมากยิ่งขึ้น

ในการศึกษาปัญหาการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่มีผู้นำเข้าเพื่อทางการค้าตามกฎหมายศุลกากรที่ผู้นำเข้านำมาใช้เพื่อการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีที่ควรเสียตามกฎหมายอื่นๆ นั้น ประเด็นปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งคือ ความบกพร่องที่มาจากทำให้อำนาจหน่วยงานที่กำกับดูแลกิจการภาษีของประเทศไทยซ้ำซ้อนกัน ทำให้เกิดความสับสนและยุ่งยาก อีกทั้ง ยังทำให้การใช้ดุลพินิจในการตีความบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรผิดเพี้ยนไปหากหน่วยงานผู้มีอำนาจในการบัญญัติกฎหมายและหน่วยงานที่ใช้อำนาจตีความเป็นคนละหน่วยงานกัน และในกรณีของภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของที่ยังคงเป็นปัญหาสามารถสรุปได้ดังนี้

ปัญหาการให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน คือ จากการศึกษาในบทก่อนหน้า จะเห็นได้ว่า กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต เป็นหน่วยงานรัฐที่มีอำนาจในการกำกับกิจการภาษีอากรของประเทศ ซึ่งอยู่ในความควบคุมดูแลของกระทรวงการคลัง ดังนั้น ทั้ง 3 หน่วยงานจะมีอำนาจในการบังคับใช้กฎหมายภาษีในระดับเดียวกัน แต่มีขอบเขตแยกต่างหากจากกัน แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการนำเข้าของ กรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บหรือยกเว้นอากรขาเข้ากลับมีอำนาจในการจัดเก็บ รวมไปถึงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรและจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิตอีกด้วย นอกจากนี้ ยังรวมถึงการกำหนดยกเว้นภาษีเช่นกัน กล่าวคือ การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของหรือของใดๆ ที่กำหนดโดยกฎหมายศุลกากร ให้เป็นการยกเว้นภาษีสำหรับการนำเข้าของหรือของที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีของกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตด้วย ดังนั้น ปัญหาคือกฎหมายได้บัญญัติให้หน่วยงานทั้ง 3 หน่วยงานมีอำนาจซ้ำซ้อนกัน ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความสับสนและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ให้ถูกต้องได้ยาก

ปัญหาการออกกฎหมายลำดับรองฟุ่มเฟือยและไม่มีประสิทธิภาพ คือ เมื่อหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าของหรือของทั้ง 3 หน่วยงานล้วนมีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดเก็บหรือยกเว้นภาษี ดังนั้น แนวทางในการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษี การกำหนดข้อยกเว้น หรือการออกประกาศเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการหรือเงื่อนไขในทางปฏิบัติ มักจะเป็นการบัญญัติกฎหมายแม่บทไว้อย่างกว้าง และใช้กฎหมายลำดับรองมาขยายความอีกคราวหนึ่ง แต่สำหรับกฎหมายภาษีอากรที่ต้องตีความอย่างเคร่งครัดเนื่องจากเป็นกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ควรมีแนวทางในการบัญญัติกฎหมายไม่ว่าจะเป็นกฎหมายแม่บทหรือกฎหมายลำดับรองให้มีความชัดเจน ง่ายต่อการตีความและบังคับใช้ แต่ในการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าตามบทบัญญัติภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นบทยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของบางประเภทนั้น ยังไม่มีขอบเขตที่แน่นอนและยังมีข้อกำหนดทำให้ต้องใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าหน้าที่มากเกินไปเกินสมควร นอกจากนี้ ยังให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการออกประกาศกำหนดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเพื่อให้สอดคล้องข้อยกเว้นดังกล่าวอีกด้วย

ปัญหาของที่ได้รับยกเว้นอากรประเภท 5 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ในส่วนของการนำเข้า “สุราไม่เกินหนึ่งลิตร” คือ เป็นการบัญญัติไว้ไม่เหมาะสมตามเจตนารมณ์ของการยกเว้นดังกล่าว รวมถึงหลักเกณฑ์ วิธีการหรือเงื่อนไขที่ออกมาใช้บังคับโดยอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรก็เป็นการใช้อำนาจกำหนดหลักเกณฑ์ที่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ในการยกเว้นหรือการควบคุมสุราตามแนวทางของกรมสรรพสามิต

สำหรับกรณีของที่ได้รับยกเว้นอากรตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ในส่วนของการนำเข้า “ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกินที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงคลัง” ซึ่งตามประกาศกรมศุลกากรที่ 191/2561 เรื่องหลักเกณฑ์ของนำเข้าที่ได้รับยกเว้นอากรตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดไว้ว่า ของที่ได้รับยกเว้นอากรนั้นจะเป็น “ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท” เป็นปัญหาในการตีความและเป็นการให้อำนาจดุลพินิจเจ้าหน้าที่เกินสมควรอย่างมาก กล่าวคือ เมื่อไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาประเภท ชนิดหรือรูปแบบ ลักษณะของ “ของ” ที่ได้รับยกเว้น ทำให้สามารถตีความได้โดยไม่จำกัด เว้นแต่จะได้บัญญัติห้ามไว้โดยกฎหมายอื่นเป็นการเฉพาะ นอกจากนี้ แม้การกำหนดราคา “ของ” ที่ได้รับยกเว้นตามประกาศกรมศุลกากรดังกล่าวจะเป็นการ

กำหนดโดยอธิบดีกรมศุลกากรโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี แต่อย่างไรก็ตาม ก็มีได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ วิธีการหรือเงื่อนไขอื่นๆ เพิ่มเติม ดังนั้น หลักเกณฑ์ในการบังคับใช้ชื่อยกเว้นตามประกาศกรมศุลกากรดังกล่าว จะต้องมีการกำหนดเพิ่มเติม โดยอาศัยอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากร ดังนี้ จึงเห็นได้ว่า เป็นการให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการบัญญัติกฎหมายซ้ำซ้อนและออกกฎหมายลำดับรองโดยฟุ่มเฟือยและไม่มีประสิทธิภาพ

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์และสรุปข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่ากรมศุลกากรควรแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร โดยพิจารณาแก้ไขดังนี้

มาตรการยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากร

1. ควรพิจารณาปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติของประเภท 5 โดยยกเลิกการบัญญัติยกเว้นอากรขาเข้าให้แก่ “สุราไม่เกินหนึ่งลิตร” ไว้ในประเภท 5 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 แต่ควรให้มีการออกประกาศเพื่อยกเว้นเป็นการเฉพาะแทน กล่าวคือ เนื่องจากตามบทบัญญัติมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้ให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีในการออกประกาศยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ ได้ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่ง ได้แก่ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือเพื่อความผาสุกของประชาชน หรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนของเจตนารมณ์ในการกำหนดยกเว้น ควรมีการยกเลิกการยกเว้นอากรสำหรับการนำเข้า “สุราไม่เกินหนึ่งลิตร” ที่บัญญัติไว้ในประเภท 5 แต่ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดยกเว้นเป็นการเฉพาะแทน และให้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นรวมไว้ด้วยกันอย่างชัดเจน เพื่อให้บทบัญญัติดังกล่าวมีความชัดเจนในตัวเอง โดยไม่จำเป็นต้องออกกฎหมายหลายๆ ฉบับมากำกับ อีกทั้ง ยังเป็นการแก้ไขปัญหาความซ้ำซ้อนของอำนาจระหว่างหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีหลายหน่วยงานอีกด้วย

2. ควรพิจารณาปรับปรุงแก้ไขภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยให้ยกเลิกบทบัญญัติยกเว้นอากรตามประเภท 12 และอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ในการออกประกาศยกเว้นแทน กล่าวคือ เมื่อการกำหนดราคาของที่จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามประเภท 12 ของภาค 4 นี้ อยู่ในอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรโดยความเห็นชอบของ

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังซึ่งอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 อยู่แล้ว ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดความยุ่งยากและเป็นการออกกฎหมายโดยฟุ่มเฟือย ควรให้มีการยกเลิกข้อกำหนดตามประเภท 12 ของภาค 4 และให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกประกาศยกเว้นเป็นการเฉพาะแทน และให้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นรวมไว้ในประกาศนั้นๆ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ด้วย

3. ควรให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกประกาศกระทรวง เพื่อกำหนดคำนิยามของคำว่า “ของ” ตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และตามประกาศกรมศุลกากรที่ 191/2561 ที่ยังไม่มีความชัดเจน โดยควรมีการกำหนดนิยามของลักษณะคุณสมบัติของคำว่า “ของ” ให้ชัดเจนว่าให้มีขอบเขตเพียงใด เนื่องจากการยกเว้นอากรตามภาค 4 นี้มีผลเป็นการยกเว้นภาษีอากรประเภทอื่นที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าด้วย ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตสำหรับของหรือของบางประเภท ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดความขัดแย้งระหว่างการตีความคำว่า “ของ” หรือ “ของ” ที่อาจอยู่ในบังคับของกฎหมายภาษีอื่นและเพื่อเป็นการจำกัดขอบเขตการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาในทางปฏิบัติและเพื่อให้บทบัญญัติดังกล่าวสอดคล้องกับเจตนารมณ์และหลักภาษีอากรที่ดีจึงควรมีการกำหนดนิยามของที่ได้รับยกเว้นอากรให้มีความชัดเจนมากขึ้นและควรกำหนดโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังซึ่งทำหน้าที่ควบคุมหน่วยงานด้านภาษีอากรทุกหน่วยงานอันจะทำให้เกิดผลไปในทิศทางเดียวกัน

มาตรการยกเว้นภาษีโดยประมวลรัษฎากร

4. กรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจัดเก็บตามประมวลรัษฎากรนั้น ให้มีการกำหนดยกเว้นภาษีดังกล่าว โดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกายกเว้นเป็นรายกรณีไป ทั้งนี้ อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรการยกเว้นภาษีโดยกฎหมายสรรพสามิต

5. ควรให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีออกประกาศลดอัตราหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับของหรือของที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเป็นการเฉพาะ โดยเป็นการกำหนดยกเว้น เรื่อง การนำเข้าสุราไม่เกินหนึ่งลิตร และกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการขอรับการยกเว้นไว้ในประกาศเดียวกันนี้ด้วย ทั้งนี้ โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

เนื่องจากการกำหนดยกเว้นอากรไว้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทนั้นสามารถแก้ไขได้ยาก ทำให้มาตรการการยกเว้นทั้งหลายไม่สอดคล้องกับสถานการณ์และลักษณะของธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว อีกทั้ง หากการบัญญัติยกเว้นตามประเภท 5 และประเภท 12 มีเจตนารมณ์เป็นไปเพื่อการยกเว้นสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้สอยหรือบริโภคเป็นการส่วนตัว มิใช่เพื่อทางการค้า แต่ในทางปฏิบัติไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่แท้จริง บทบัญญัติดังกล่าวจึงควรได้รับการแก้ไข ทั้งนี้ บรรดาข้อเสนอแนะที่ได้กล่าวมาข้างต้น เป็นข้อเสนอแนะที่อ้างอิงอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้งสิ้น เพียงแต่เป็นการนำมาปรับใช้ให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด เพื่อให้การจัดเก็บและยกเว้นภาษีของประเทศไทยสมบูรณ์แบบมากยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

หนังสือภาษาไทย

กฤษฎา ทองธรรมชาติ. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับศุลกากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ไอโอนิค อินเทอร์เน็ต รีซอสเซส จำกัด, 2536.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: ดวงกลม, 2535.

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: บริษัท บีทีพี เพรส จำกัด, 2552.

ชูชาติ อัครโรจน์, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.

ประกาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542.

มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532.

ศักดิ์ ธนิตกุล, แนวคิด หลักกฎหมายและคำพิพากษากฎหมายกับธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2557.

ดารารพร ธีระวัฒน์, กฎหมายนี้ : หลักทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2560.

สมชัย ฤชุพันธุ์, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2536.

สาธิต รังคสิริ, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538.

อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์, การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง, พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2556.

อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์อัมรินทร์, 2548.

อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2555.

คณะกรรมการกลุ่มผลิตชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2553.

สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ, “ข้อคิดในหัวข้อเรื่อง การบังคับใช้กฎหมาย” โดย ดร.อัคราทร จุฬารัตน, ณ การประชุมนิติศาสตร์แห่งชาติ ครั้งที่ 2.

วิทยานิพนธ์

บุษยาภรณ์ เอลาวัลย์. การประเมินอากรศุลกากร ศึกษากรณีไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นอากรหรือลดอัตราศุลกากร. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2561.

นิศารัตน์ สุทธิทรัพย์. ความไม่เหมาะสมของการยกเว้นอากรสำหรับภชนะบรรจุของตามภาค 4 ประเภท 19 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530. เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2558.

อวิกา ประยูรวงศ์เกษม. ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการให้บริการรักษาพยาบาล ศึกษากรณีการรักษาพยาบาลที่เป็นการเสริมความงาม. เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2559.

ศุภมาส โลหิตานนท์. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับของนำเข้ามาในราชอาณาจักรที่ได้รับการยกเว้นอากรกรณีศึกษาของส่วนตัว. เอกัตศึกษาปริญญาโท สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2559.

พงศ์ชัย จินดา, ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2551.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

Jacques, J.G.M. Adam Smith's Philosophy on Taxation. [Online]. Available from: <http://cooperative-individualism.org/> [2012, July 16]

องค์การศุลกากรกรมสรรพสามิต. วัตถุประสงค์ในการออกพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 [ออนไลน์]. กรุงเทพมหานคร: องค์การศุลกากร กรมสรรพสามิต. 2561.

สรรพากร, กรม. การปรับปรุงวิธีการจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กรบริหารส่วนจังหวัดให้เกิดความเป็นธรรม โดยการใช้ข้อมูลจัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขายของภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์และให้ภาคประชาชนมีส่วนร่วมในการจัดสรร. กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพากร, 2561. (อัดสำเนา)

กองมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร. ราคาศุลกากร [ออนไลน์]. กรุงเทพมหานคร: กรมศุลกากร, 2561

สำนักงานศูนย์วิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560. 2561.

กรมสรรพสามิต, “คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560”

พรปวีณ์ ใจกัณฑ์, “มีอะไรเปลี่ยนแปลงในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560,” Tax Policy Journal 2, (6 กันยายน 2560)

อภาพรรณี แสงมุกดา. “การยกเว้นอากรสำหรับของส่วนตัวและของใช้ในบ้านเรือน” กรมศุลกากร 1
สิงหาคม 2561.